

# Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

---

Son aquéllos que derivan de las recomendaciones, respuestas a las consultas especializadas o de algún otro acto que lleven a cabo las diversas unidades administrativas de la Procuraduría en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas.

---

Actualizado al 26 de junio de 2015.

Sexta Sesión Ordinaria del CTN.

# Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos

## 2013

**1/2013/CTN/CS-SASEN** *(Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013)*

**DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO RETENIDO A PERSONA MORAL CON FINES NO LUCRATIVOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES INMUEBLES.** Si un contribuyente que tributa en el régimen de personas morales con fines no lucrativos enajena inmuebles que fueron utilizados para realizar su actividad preponderante y que se les trató como activo fijo en sus registros contables y fiscales, los ingresos obtenidos por la venta deberían ser considerados exentos del pago del impuesto sobre la renta, de conformidad con el sexto párrafo del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por lo tanto, se podría solicitar la devolución del monto retenido por el notario público. En caso de obtener la devolución, se generarán obligaciones tributarias a los afiliados cuando se les pague su parte correspondiente, puesto que deben tratar tanto a los ingresos obtenidos por la devolución, como a los obtenidos por las enajenaciones como remanente distribuible, teniendo que enterar el impuesto correspondiente de manera individual por cada uno de los contribuyentes.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 1-II-C/2011**

**2/2013/CTN/CS-SASEN** *(Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013)*

**RENTA. DEDUCCIONES PROCEDEN AL ACREDITARSE SU ESTRICTA INDISPENSABILIDAD POR GUARDAR ESTRECHA RELACIÓN CON LA CAPACIDAD DEL CONTRIBUYENTE PARA GENERAR INGRESOS.** Los gastos que eroga una industria para promocionar sus productos están íntimamente ligados con su capacidad para generar ingresos pues, de no erogarlos, con mayor dificultad podrían ser del conocimiento de los consumidores. En este orden de ideas, la posibilidad de deducir dichos gastos se debe analizar partiendo de la premisa de que, conforme a lo establecido en el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), se trata de erogaciones estrictamente indispensables para los fines de la empresa y que son gastos que inciden en la capacidad real de contribuir de las empresas, por tratarse de gastos estructurales

para la operación de su negocio o giro empresarial. Así las cosas, al concluirse que los gastos de promoción son indispensables para la generación de ingresos —siempre y cuando se compruebe que los mismos tienen el fin de promocionar los productos—, a juicio de esta Procuraduría, la autoridad fiscal que indebidamente buscara encasillarlos en los supuestos establecidos por las fracciones III y V del artículo 32 de la LISR, requiriendo el cumplimiento de los requisitos señalados en dichas fracciones, sin reparar en las auténticas razones que justifican la erogación de dichos gastos podría incurrir en violaciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes al rechazar deducciones estrictamente indispensables.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 40-II-A/2012**

**3/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013*)

**RENTA. LA AUTORIDAD NO DEBE CONSIDERAR COMO INGRESO ACUMULABLE EL TRASPASO DE FONDOS DE JUBILACIÓN DERIVADOS DE UNA SUSTITUCIÓN PATRONAL SIEMPRE Y CUANDO LOS RECURSOS NO SE DISPONGAN PARA OTRO FIN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 33, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** De conformidad con los artículos 29 y 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones y primas de antigüedad constituye uno de los conceptos que, sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos previstos en la LISR y su reglamento, son deducibles por tratarse de un gasto de previsión social, que como tal, debe destinarse al fin para el cual se constituyó. Ahora bien, la fracción VI del artículo 33 de la LISR, contempla una excepción en la que se prevé la posibilidad de que el patrón disponga del fondo o de sus rendimientos para un fin diverso al creado, precisando que, en tal caso, deberá pagar sobre ese monto el impuesto correspondiente en términos del artículo 10 de la LISR. En esa tesitura, si la autoridad fiscal considera que al traspasarse los recursos económicos contenidos en el fondo de pensiones a la empresa sustituta, se le da un destino distinto al establecido legalmente y que, por lo tanto, se actualiza el supuesto de causación del impuesto sobre la renta, a juicio de esta Procuraduría, dicha consideración sería indebida, toda vez que no se actualiza el supuesto de causación establecido en la fracción VI del artículo 33 de la LISR si, derivado de una sustitución patronal, se transmiten los fondos para el pago de las prestaciones de seguridad social mencionadas, sin que se disponga de dicho fondo para un fin distinto al de su creación, pues los beneficiarios de dicho fondo no dejan de ser los trabajadores, quienes tienen intocados sus derechos por virtud de la sustitución patronal.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 43-II-C/2012**

**4/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013*)

**RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA. OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD PARA ANALIZAR TODAS LAS CUESTIONES SOMETIDAS A SU CONSIDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL**

**ARTÍCULO 36 TERCER Y CUARTO PÁRRAFOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** El artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, específicamente en su tercer párrafo, otorga a la autoridad fiscal la facultad discrecional de modificar o revocar una resolución administrativa que no sea favorable para el contribuyente y que se haya dictado en contravención a las disposiciones fiscales, sin restricción o distinción alguna, por lo que, aplicando el principio *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (donde la ley no distingue, no se debe distinguir), las autoridades fiscales están obligadas (siempre y cuando se cumplan con los requisitos de procedencia aplicables) a admitir, analizar y resolver la reconsideración administrativa de manera discrecional, haciendo la aclaración que por discrecional no debe entenderse que la resolución que recaiga no deba reunir los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad. Por lo tanto, la autoridad fiscal queda obligada dentro de la reconsideración administrativa a analizar y resolver todos los conceptos alegados por el promovente en su solicitud y, una vez que tenga acreditado que las resoluciones fueron emitidas en contravención a las disposiciones fiscales -entendidas éstas en sentido amplio-, puede proceder a la modificación o revocación respectiva, fundando y motivando la resolución correspondiente.

**Criterio sustentado en:**

**Consulta número 44-II-A/2012**

**5/2013/CTN/CS-SASEN (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013)**

**ADUANAS. EL PAGARÉ EN GARANTÍA NO DEBE SER CONSIDERADO DOCUMENTO POR COBRAR PARA EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 9 DE LA LEY ADUANERA.**

El artículo 9 de la Ley Aduanera (LA) establece que la persona que utiliza los servicios de empresas de transporte internacional de traslado y custodia de valores, así como los de mensajería, para internar o extraer del territorio nacional las cantidades en efectivo o cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, está obligada a manifestar a dichas empresas las cantidades que envía, cuando el monto del envío sea superior al equivalente en la moneda o monedas de que se trate, a diez mil dólares de los Estados Unidos de América. Del artículo en comento se advierte la obligación de declarar la internación o salida de más de diez mil dólares, haciendo mención únicamente a “documentos por cobrar”, sin especificar qué debe entenderse por tales. Con la finalidad de aclarar a qué se refiere la LA cuando hace mención a documentos por cobrar, la Regla de Carácter General en Materia de Comercio Exterior 2.1.3., publicada el 17 de diciembre de 2009, señala que se consideran como tales a aquéllos que sean pagaderos a la vista y hubieren sido extendidos al portador; que se hayan endosado sin restricción; que sean pagaderos a un beneficiario ficticio o, de cualquier otra forma, su titularidad se transmita con la simple entrega del título; así como cualquier otro título incompleto que esté firmado pero que omita el nombre del beneficiario. Por lo tanto, esta Procuraduría considera que los pagarés en garantía que continúan vinculados con el contrato que les dio origen no son pagaderos a la vista y que su titularidad no se transmite con el sólo envío, por lo que la autoridad fiscal no debería

considerar obligatorio declarar a determinada empresa de mensajería el envío por paquetería internacional de dicho documento, no obstante que el monto exceda de la cantidad que refiere el artículo 9 de la LA.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 44-II-A/2012**

**6/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013*)

**DEDUCCIONES. PREPONDERANCIA DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES SUSTANTIVAS SOBRE EL INCUMPLIMIENTO O CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO DE OBLIGACIONES FORMALES EN LA VALORACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL SOBRE SU PROCEDENCIA.** La

obligación de contribuir al gasto público se establece en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y es a partir de ésta que surgen para el particular diversas obligaciones de índole formal, como son inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad, presentar declaraciones informativas, etcétera; sin perder de vista la verdadera finalidad de ello, que es el mandato constitucional de sufragar el gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por esa razón, a juicio de esta Procuraduría, el sistema fiscal en su conjunto —normatividad, prácticas y actos administrativos— debería estar diseñado de tal manera que se favorezca la valoración efectiva de las cuestiones propias del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos como obligación patrimonial, lo que debe traducirse en la posibilidad real de verificar los aspectos sustantivos de tal obligación. Complementariamente a lo anterior, el sistema fiscal debe estar diseñado de manera tal que los controles administrativos —auxiliares para la administración tributaria en su deber de controlar y verificar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias— no se conviertan en un fin en sí mismos ni adquieran un valor preponderante frente a las cuestiones sustantivas. En este contexto, ante el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de obligaciones formales, como lo es la presentación de la declaración informativa múltiple (DIM), la autoridad que actúa, en aras de respetar los derechos sustantivos de los contribuyentes, debería valorar preponderantemente los requisitos de fondo, antes de los formales, si es que cuenta con los elementos para ello.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 46-II-B/2012**

**Consulta número 47-II-B/2012**

**7/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013*)

**DEDUCCIONES. VALORACIÓN INTEGRAL POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL DE TODAS LAS CUESTIONES INVOLUCRADAS AL MOMENTO DE DETERMINAR SU PROCEDENCIA, PROCURANDO OTORGAR MAYOR PREPONDERANCIA A LAS CUESTIONES DE FONDO.** El

artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), establece como derecho sustantivo de los causantes la posibilidad de deducir diversos conceptos frente a sus ingresos acumulables y,

para el caso de pagos en el extranjero, el mismo ordenamiento legal señala en su artículo 31, entre otros requisitos, que para hacer deducibles dichos pagos, se debe proporcionar la información a que se encuentre obligado el contribuyente de conformidad con el artículo 86 de la LISR, en el que se prevé contar con la documentación comprobatoria en la que conste que los montos de los ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables; presentar la declaración del ejercicio; y, presentar la información de las operaciones que hayan realizado a través de la declaración informativa múltiple (DIM). Desde una perspectiva preponderantemente formalista, la consecuencia jurídica de incumplir con alguno de tales requisitos es la imposibilidad de llevar a cabo las deducciones. Ahora bien, esta Procuraduría considera que la obligación de presentar puntualmente los estudios de precios de transferencia así como la DIM no es condicionante para el surgimiento del derecho a deducir, sino que se trata de un requisito formal. Por el contrario, el derecho del contribuyente a deducir —si cuenta con elementos de fondo que acrediten su procedencia, conforme a los parámetros legales establecidos para tal efecto— surge a partir del gasto que haya efectuado en su operación, y no con la presentación oportuna o extemporánea de los requisitos formales. De tal manera, a juicio de esta Procuraduría, el cumplimiento extemporáneo de una obligación formal no debe ser la razón preponderante para la negación del derecho sustantivo del contribuyente a deducir los gastos efectuados, por lo que, en caso de que la autoridad fiscal cuente con los elementos idóneos para resolver el fondo de la cuestión, en aras de respetar los derechos de los contribuyentes, debería analizar de manera congruente y exhaustiva el cumplimiento sustantivo por parte del causante, atendiendo a la documentación e información proporcionada por éste, y así determinar si se cumplieron con los requisitos legales para la procedencia de la deducción solicitada.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 46-II-B/2012**

**Consulta número 47-II-B/2012**

**8/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013*)

**VERIFICACIÓN DE ORIGEN. PROCEDIMIENTO. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 506 DEL TLCAN SOBRE EL DERECHO DE LOS IMPORTADORES A SER PARTE DE ÉSTE.** De la interpretación de buena fe del artículo 506 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) — precepto que establece las reglas para llevar a cabo el procedimiento de verificación de origen—, no se desprende un mandato textual en el sentido de que el importador deba participar en dicho procedimiento; sin embargo, tampoco se desprende ninguna prohibición en ese sentido, por lo que para, la mejor salvaguarda de los derechos de los contribuyentes, esta Procuraduría opina que las autoridades involucradas en procedimientos de verificación de origen, deben cuidar no afectar la situación jurídica de los importadores, y reconocer el derecho a que éstos sean parte en ese procedimiento, toda vez que no tiene por qué estimarse que dicha situación tendría que ir en contra de lo dispuesto en el Tratado. Por el contrario, se debe atender a los objetivos para los que el mismo se suscribió, entre los cuales se encuentra el crear

procedimientos eficaces para su aplicación, cumplimiento y administración conjunta, así como para la solución de controversias; objetivos que se cumplirían a cabalidad al permitirle al importador participar en el procedimiento de verificación de origen, evitando dilaciones ociosas y permitiendo, además, crear mayor convicción para la autoridad al momento de resolver sobre el origen de cierta mercancía. Asimismo, esta Procuraduría considera que el hecho de vedar la participación del importador en el procedimiento de verificación de origen, vulnera los derechos fundamentales de audiencia y seguridad jurídica previstos en el artículo 14 de la Carta Magna y en el artículo 80. de la de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Debe reconocerse que en la consulta que le dio origen al presente criterio se actualiza una afectación en la esfera jurídica del importador —específicamente, porque el hecho de que el bien no calificara como originario del territorio de la parte exportadora, trajo como consecuencia inmediata la determinación de un crédito fiscal a cargo del importador, por las diferencias de los impuestos y derechos que correspondieron a la aludida negativa al trato arancelario preferencial—, situación que esta Procuraduría estima más que suficiente para legitimarlo en el procedimiento de verificación de origen, garantizándosele, en todo momento, su derecho fundamental, universalmente reconocido, de audiencia y “debido proceso”.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 48-II-B/2012**

**Consulta número 57-II-B/2012**

**9/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013*)

**VERIFICACIÓN DE ORIGEN. PROCEDIMIENTO. DERECHO DE LOS IMPORTADORES PARA ACREDITAR EL ORIGEN DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS.** Esta Procuraduría considera que los importadores tienen derecho a que les sean admitidas y valoradas las pruebas conducentes para acreditar el origen de las mercancías importadas, lo cual deberá ser tomado en cuenta por la autoridad fiscal competente previo a la conclusión del procedimiento de verificación de origen correspondiente a fin de evitar, la determinación de un crédito fiscal por las diferencias de los impuestos y derechos derivados de la negativa al trato arancelario preferencial. Así es, ya que de la interpretación concatenada de los artículos 505 y 510 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) y de la regla 52 de la Resolución por la que se establecen las Reglas de Carácter General Relativas a la Aplicación de las Disposiciones en Materia Aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de septiembre de 1995; así como de los artículo 36, fracción I, y 59, fracción II, de la Ley Aduanera, se desprende que el importador tiene la obligación de presentar y conservar la documentación relativa a la importación de mercancías, particularmente respecto al origen de las mismas. Por su parte, las reglas para la aplicación del TLCAN establecen que el importador puede obtener dicha información y documentación directamente del exportador o productor. Por ello, esta Procuraduría considera que el importador tiene derecho a aportar los elementos que permitan acreditar el origen de los productos importados, máxime cuando debe

tener en su poder el documento idóneo para respaldar que la mercancía importada tiene trato arancelario preferencial.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 48-II-B/2012**

**Consulta número 57-II-B/2012**

**10/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013*)

**BENEFICIO FISCAL OBTENIDO CON POSTERIORIDAD A LA EMISIÓN DEL CRÉDITO.** Para el caso de que una autoridad fiscal otorgue a los integrantes de un sector empresarial la facilidad de comprobar, a través del régimen de autofactura, algún porcentaje de sus adquisiciones, adicional al reconocido mediante reglas de carácter general, esta Procuraduría estima que si el contribuyente que forma parte de ese grupo o sector al que se le dio la resolución de facilidades había impugnado previamente a la emisión de la misma un crédito fiscal emitido por ese motivo, en cumplimiento a lo ordenado por el artículo 1o. constitucional y a fin de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos del contribuyente, la autoridad recaudadora debería dejar sin efectos el crédito fiscal.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 49-II-C/2012**

**11/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013*)

**DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. IGUALDAD DEL QUE PERTENECE A UN SECTOR DE ACOGERSE A BENEFICIOS CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EN RELACIÓN CON LA CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS Y EL PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS. DEBE SER RECONOCIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL AUN CUANDO SE LE HAYA DETERMINADO UN CRÉDITO FISCAL PREVIO AL OTORGAMIENTO DEL BENEFICIO.** Para el caso de que una autoridad fiscal otorgue a los integrantes de un sector empresarial, una Cámara o sector de la industria Nacional un beneficio consistente en la facilidad para comprobar algún porcentaje adicional al reconocido mediante reglas de carácter general, de sus adquisiciones a través del régimen de autofactura, esta Procuraduría, considera que si el contribuyente de ese sector, al momento de emitirse la resolución de facilidades tiene ya a su cargo un crédito fiscal por el motivo que ahora constituye la causa de la facilidad, dicho crédito debe ser dejado sin efectos, aun cuando se le haya determinado previo al otorgamiento del beneficio, para no dejar a ese contribuyente en una posición desigual respecto de los otros contribuyentes que pueden acogerse a ese beneficio, pues la autoridad administrativa recaudadora debe respetar y reconocer de manera irrestricta el principio o derecho de igualdad previsto en el primer párrafo del artículo 1º constitucional, en relación con los artículos 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 3 y 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que prescriben la igualdad de que gozan todas las personas frente a la ley.



*Criterio sustentado en:*  
**Consulta número 49-II-C/2012**

**12/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013*)

**RENTA. IMPROCEDENCIA DE DEDUCCIONES POR CONCEPTO DE REMUNERACIONES ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE ENTERAR LAS CONTRIBUCIONES RETENIDAS.** Las fracciones V y XIX del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen como requisito para las deducciones autorizadas, que se haya dado cumplimiento a las obligaciones que señala ésta en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros, que los pagos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales y que la documentación se obtenga en dicha fecha. Ahora bien, si un contribuyente entera el impuesto sobre la renta (ISR) retenido sólo por ciertos meses, incumple con la obligación establecida en el artículo en comento, pues al ser el ISR un impuesto anual y los pagos mensuales un anticipo respecto del pago total de ese impuesto, para que se actualicen las condiciones para deducir las cantidades que eroga —por concepto de pagos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado— es necesario que se realicen los pagos provisionales de todos los meses del ejercicio. Por lo tanto, esta Procuraduría estima que sería procedente la negativa de la autoridad fiscal a la deducción solicitada por ese motivo, pues si no se cumple en su totalidad con las obligaciones que tiene a su cargo el contribuyente, ello se considera como un incumplimiento total por el ejercicio revisado.

*Criterio sustentado en:*  
**Consulta número 52-II-B/2012**

**13/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013*)

**RENTA. NO PUEDE CONSIDERARSE COMO EFECTIVAMENTE PAGADO EL QUE SE HAYA ENTERADO MEDIANTE ACREDITAMIENTO DERIVADO DE UN ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, PARA EFECTOS DE SU ACREDITAMIENTO CONTRA EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.** El artículo 16, fracción V, de la Ley de Ingresos de la Federación correspondiente al Ejercicio Fiscal de 2010, otorgó un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dedican al transporte terrestre de carga o de pasaje, consistente en acreditar contra el ISR a cargo hasta un 50% de los pagos por el uso de autopistas de cuotas. Por su parte, la regla 2.2 de la Resolución de facilidades administrativas para 2010 autoriza a los mismos causantes la deducción de hasta un 10% de los ingresos propios de su actividad, sin que cuenten con la documentación que reúna los requisitos fiscales. Finalmente, la regla 2.17 de la misma resolución, permite que quienes hayan optado por aplicar la facilidad de la regla 2.2 consideren acreditable el ISR que efectivamente paguen en contra del IETU. Para efectos de lo anterior, a juicio de esta Procuraduría, se estima que el contribuyente no puede considerar como ISR efectivamente pagado, aquél que se haya enterado mediante acreditamiento derivado del estímulo fiscal previsto en la LIF, ni procede su acreditamiento contra el IETU, toda vez que, conforme al artículo 8o. de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no se

considera efectivamente pagado el ISR que se cubre mediante el acreditamiento o reducción previsto en las disposiciones fiscales.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 53-II-A/2012**

**14/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. EL DERECHO DE AUTOCORRECCIÓN PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 2, FRACCIÓN XIII, Y 13 DE LA LEY DE LA MATERIA INCLUYE LAS OBLIGACIONES FORMALES.** Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 2o., fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, los contribuyentes cuentan con el derecho general de corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Por lo tanto, esta Procuraduría considera que de una interpretación conforme con esa norma, y no en contra de la misma, las autoridades fiscales deberán aceptar la corrección que hagan los contribuyentes respecto de todo tipo de obligaciones —sustantivas y formales—. Lo anterior, en virtud de que dicho artículo no realiza una distinción entre obligaciones adjetivas y sustantivas, por lo que resulta aplicable el principio *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (donde la ley no distingue, no se debe distinguir).

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 54-II-A/2012**

**Recomendación 29/2012**

**15/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. EL DE AUTOCORRECCIÓN DEBE EJERCERSE SOBRE LAS OBSERVACIONES ASENTADAS EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL DE LA VISITA DOMICILIARIA, POR LO QUE RESULTA INDEBIDO QUE LA AUTORIDAD SEÑALE OBSERVACIONES O IRREGULARIDADES ADICIONALES TANTO EN EL ACTA FINAL COMO EN LA LIQUIDACIÓN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** De la interpretación de las disposiciones fiscales que regulan la visita domiciliaria, no se desprende la posibilidad de asentar omisiones adicionales a las ya señaladas en la última acta parcial, lo cual resulta lógico porque, al asentar hechos u omisiones adicionales en el acta final o en la resolución determinante, se violarían los derechos de audiencia y autocorrección que asisten al contribuyente, perdiendo la oportunidad de demostrar que no existe un incumplimiento de las obligaciones fiscales, o bien, de ejercer de manera plena su derecho a corregirse. Por lo tanto, se puede concluir que el derecho del contribuyente a autocorregir su situación fiscal, tiene plena eficacia cuando se realiza conforme a las observaciones señaladas en la última acta parcial, no existiendo fundamento alguno que faculte a la autoridad fiscal para determinar nuevos hechos y omisiones en el acta final o en la liquidación, pues es evidente que aquéllos ya no podrían derivar de los resultados del procedimiento de fiscalización, ya que entre la última acta parcial y el acta final de auditoría no se practican nuevas actuaciones.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 54-II-A/2012**

**Recomendación 29/2012**

**16/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**ADUANAS. LA OMISIÓN DE UNA OBLIGACIÓN FORMAL EN EL LLENADO DE UN PEDIMENTO NO DEBIERA GENERAR SU INVALIDEZ, SINO SÓLO LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR OMISIÓN DE DATOS, EN TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 184, FRACCIÓN III, Y 185, FRACCIÓN II DE LA LEY DE LA MATERIA.** Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que el sistema fiscal en su conjunto debe estar diseñado de tal manera que se favorezca la valoración efectiva de las cuestiones propias del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos como obligación patrimonial. Ello necesariamente conlleva a que el cumplimiento parcial, tardío o, inclusive, el incumplimiento de una obligación formal, no debe ser la única razón o la razón preponderante para el rechazo o negación de un derecho sustantivo del contribuyente. Lo anterior adquiere particular relevancia, en aquellos casos en los que la autoridad tiene a su alcance otros elementos que le permiten valorar el efectivo cumplimiento de los parámetros sustantivos a los que se refiere la obligación tributaria patrimonial, supuestos éstos en los que no deberían dejar de valorarse dichos elementos adicionales de manera preponderante a lo relacionado con obligaciones formales; todo ello en aras de salvaguardar los derechos de los contribuyentes, contenidos en nuestro marco constitucional y legal. Por lo tanto, en un procedimiento de fiscalización respecto a operaciones de comercio exterior, resultaría desafortunado que la autoridad fiscal concluya en la resolución determinante del crédito que la mercancía no fue exportada, sino enajenada en territorio nacional, atendiendo para ello únicamente a la omisión en el cumplimiento de obligaciones formales, cuando a su alcance se encuentren otros medios por los cuales pueda verificar si realmente se habían realizado las exportaciones que consideró no válidas y, en caso afirmativo, solo proceder a la imposición de las sanciones correspondientes por incumplimiento de una obligación formal, en este caso la omisión de un dato, en el llenado del pedimento en términos de los artículos 184, fracción III y 185, fracción II, de la Ley Aduanera.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 06/2011**

**Consulta número 54-II-A/2012**

**Recomendación 29/2012**

**17/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. QUÉ TIPO DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PUEDE REQUERIRSE POR LA AUTORIDAD FISCAL.** El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF) regula el procedimiento para la solicitud de devolución de saldos a favor, así como la facultad de la autoridad para requerir en dos ocasiones datos, informes o documentos relacionados con la devolución de que se trate, cuando la información aportada por el contribuyente no resulte suficiente. En tales circunstancias, a juicio de esta Procuraduría, para determinar la procedencia de la solicitud de devolución, la autoridad fiscal, en aras de respetar los derechos del contribuyente, debe considerar que únicamente se encuentra facultada para requerir información y documentación que deba encontrarse en posesión del causante requerido y, que guarde relación con los extremos que deben acreditarse para la procedencia de la solicitud de que se trate, sin que pueda exigirse la aportación de elementos ajenos que por ley no esté obligado a conocer el contribuyente o que inclusive, no sean atinentes para la tramitación respectiva.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 55-II-B/2012**

**18/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**COMPROBANTES FISCALES EMITIDOS CUANDO SE OMITE UN REQUISITO CUYO CUMPLIMIENTO SE ENCONTRABA POSPUESTO POR REGLA MISCELÁNEA.** Los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), 40 y 50 del Reglamento del CFF, así como la Regla II.2.7.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, establecen los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales una vez que éstos son emitidos. No obstante lo anterior, la autoridad fiscal pospuso la entrada en vigor de ciertos requisitos. En estas circunstancias, es indebido que la autoridad, con fundamento en el artículo 29-A del CFF, niegue la devolución de un saldo a favor, al considerar que los comprobantes fiscales en los que le fue trasladado el tributo al contribuyente no contienen un requisito cuyo cumplimiento se encontraba pospuesto por la propia autoridad.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 55-II-B/2012**

**19/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN. PLAZO DE 10 AÑOS COMO EXCEPCIÓN AL PLAZO GENERAL DE 5 AÑOS PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** El primer párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años. Por su parte, el antepenúltimo párrafo del mismo numeral señala, entre otros aspectos, que el plazo de caducidad que se suspende por el ejercicio de las facultades de comprobación, sumado al plazo por el que no se suspende, no puede exceder de

diez años. Por lo tanto el plazo de caducidad que estuvo suspendido por la interposición de medios de defensa, no debe computarse para efectos del plazo máximo de diez años establecido en el antepenúltimo párrafo del artículo 67 del CFF.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 61-II-B/2012**

**20/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**CADUCIDAD DE FACULTADES EN OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR. CÓMPUTO DEL PLAZO CONFORME AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** Conforme al artículo 67, fracción III, de dicho ordenamiento, el plazo de caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se cuenta a partir del día siguiente a aquél en que se considera que se cometió la infracción a las disposiciones fiscales por parte del importador, por lo cual resulta correcto que la autoridad fiscal inicie el cómputo del plazo de la caducidad desde el día hábil siguiente a aquél en que surta efectos la notificación al contribuyente del oficio que canceló el programa de fomento PITEX por el que se autorizaba la importación temporal de mercancías, pues a partir de ese momento el contribuyente tendrá la obligación de retornar la mercancía.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 61-II-B/2012**

**21/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**RENTA. IMPROCEDENCIA DEL RECHAZO DE LAS DEDUCCIONES POR CONCEPTO DE TAXI AÉREO, CON FUNDAMENTO EN LO ESTABLECIDO EN EL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** El artículo 32, fracción XIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece, entre otras deducciones, las correspondientes a los gastos relacionados con el otorgamiento del uso o goce temporal de aviones por un monto de \$7,600.00 diarios. Por su parte, el artículo 53 del Reglamento de la LISR establece que dicho límite, también resulta aplicable tratándose de los gastos que se eroguen por concepto de servicio de transportación aérea. Sin embargo, dicho artículo —al encontrarse previsto en un reglamento— no puede imponer cargas a los particulares adicionales a las establecidas en la LISR, atendiendo al principio de reserva de ley. Por lo tanto, si la autoridad hacendaria determina un crédito fiscal —por rechazar las deducciones por gastos de taxi aéreo—, con fundamento en la limitante establecida en el Reglamento, ello es indebido atendiendo a que la LISR no prevé limitante alguna para su deducción, siempre y cuando el contribuyente cumpla con los requisitos fiscales conducentes.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 63-II-B/2012**

**22/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**RENTA. APLICACIÓN DEL ESTÍMULO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 225, FRACCIÓN II, DE LA LEY VIGENTE EN 2006, CONSISTENTE EN LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE LA ADQUISICIÓN DE TERRENOS DESTINADOS AL DESARROLLO INMOBILIARIO.**

Esta Procuraduría considera que conforme a la recta interpretación del artículo 225, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente en 2006, el ejercicio a considerar para efecto de determinar el porcentaje del 85% de ingresos obtenidos por la realización de desarrollos inmobiliarios, es el inmediato anterior a aquél en el cual el contribuyente aplica el estímulo y no en el mismo ejercicio fiscal en que se desea hacer uso del beneficio. Lo anterior atendiendo a las siguientes circunstancias: *i)* De la interpretación armónica de la fracción V del artículo 225 de la LISR y al artículo 284 de su Reglamento, se desprende la obligación del fedatario público de consignar en la escritura en donde conste la adquisición de los terrenos, que el causante optó por la aplicación del estímulo fiscal, por lo tanto, para cumplir con este requisito, el contribuyente debe contar con la certeza de que el monto de sus ingresos acumulables corresponde cuando menos en un 85% a la realización de desarrollos inmobiliarios, lo que sólo acontece si se considera un ejercicio fiscal concluido; *ii)* La misma fracción II distingue a los contribuyentes que inician operaciones, al señalar que el porcentaje requerido del 85% deberá provenir de los ingresos acumulables correspondientes al mismo ejercicio fiscal en que inician operaciones, por lo tanto es lógico considerar que, para los contribuyentes que ya estaban operando, el ejercicio fiscal a considerar es el inmediato anterior, pues no tendría sentido hacer una distinción para después otorgar el mismo tratamiento a los distintos tipos de causantes y, *iii)* del proceso legislativo que da origen al precepto que se estudia, se desprende que el mismo surgió con la propuesta de adición del artículo 36-A a la LISR —que planteó la Cámara de Diputados en términos muy similares al estímulo fiscal sujeto a estudio— y que al dictaminarse por la Cámara de Senadores se reubicó en el capítulo de estímulos fiscales.

**Criterio sustentado en:**

**Consulta número 64-II-A/2012**

**23/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. SE DEBE ANALIZAR SU PROCEDENCIA CON INDEPENDENCIA DE QUE EL CONTRIBUYENTE SEA UNA PERSONA ASALARIADA QUE PRESENTE LA DECLARACIÓN DE IMPUESTOS POR UN EJERCICIO SOBRE EL CUAL SU PATRÓN YA HABÍA DECLARADO.**

El artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece los supuestos en que los patrones deberán efectuar el cálculo del impuesto anual de cada uno de sus trabajadores. Sin embargo, ni en ese precepto legal ni en ningún otro, se prohíbe que los contribuyentes trabajadores presenten una diversa declaración donde actualicen su situación fiscal y hagan valer deducciones permitidas por la ley de donde deriven saldos a favor. Por lo que, a juicio de esta Procuraduría, si un contribuyente asalariado solicita la devolución de un saldo a favor derivado de ésta circunstancia aun cuando no estuviera obligado a presentar declaración anual,

la autoridad debe analizar si le asiste al contribuyente el derecho a obtener el saldo a favor solicitado, pues ésta es la única vía por la que se puede respetar la garantía constitucional de contribuir al gasto público de manera proporcional.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 5-II-B/2013**

**24/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**RECURSO DE REVOCACIÓN. EFECTOS DE UNA DECLARACIÓN LISA Y LLANA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 133, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** Del último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación se desprende que la autoridad fiscal deberá declarar la nulidad lisa y llana de las resoluciones recurridas cuando la causa sea la incompetencia de la autoridad que emitió el acto. En ese sentido, la nulidad lisa y llana tiene como característica principal eliminar en su totalidad los efectos del acto administrativo. Lo anterior, con la intención de otorgarles a los contribuyentes certeza jurídica cuando han logrado demostrar que los actos que han recurrido en sede administrativa fueron emitidos por una autoridad incompetente. De esta manera, el acto que fue anulado lisa y llanamente no puede usarse como base para motivar un diverso acto —como lo es el inicio de un procedimiento de cancelación de patente de agente aduanal—, en atención a que dejó de surtir efectos jurídicos y desapareció del ámbito del derecho.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 6-II-B/2013**

**25/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**VERIFICACIÓN DE ORIGEN DE MERCANCÍAS EN MATERIA ADUANERA. DEBE OTORGARSE GARANTÍA DE AUDIENCIA AL IMPORTADOR EN ESE PROCEDIMIENTO.** En el artículo 14 constitucional se establece que cualquier persona debe gozar de la garantía de audiencia para poder defender sus intereses respecto de aquellos actos que afecten o potencialmente transgredan sus esferas jurídica y económica. En ese contexto, si la autoridad fiscal lleva a cabo los procedimientos de verificación de origen de mercancías directamente con el productor o exportador en el extranjero, sin haber notificado al importador del referido procedimiento, esa omisión causará una afectación al derecho a ser oído y vencido, transgrediéndose, por tanto, la garantía de audiencia de los particulares y teniendo como efecto que el importador no pueda acreditar que la mercancía es originaria de la zona del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) y, por tanto, se niegue el trato arancelario preferencial de mercancías importadas. A juicio de esta Procuraduría, al no tener conocimiento de que la autoridad está llevando a cabo un procedimiento de verificación de origen de mercancías importadas con su proveedor o exportador en el extranjero, no se observa garantía, violentándose el derecho con el que debe contar el importador a ser oído, a fin de poder manifestar lo que a su derecho convenga.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/002/2012**

**26/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**VERIFICACIÓN DE ORIGEN DE MERCANCIAS EN MATERIA ADUANERA. EL IMPORTADOR TIENE INTERÉS JURÍDICO EN ESE PROCEDIMIENTO.** Si como consecuencia del procedimiento de verificación de origen de mercancías, se determina que éstas no son originarias de la zona de libre comercio y, por tanto, que se les debe negar el trato arancelario preferencial de mercancías importadas, entonces debe estimarse que dicha cuestión afecta sin duda la esfera jurídica y patrimonial del importador ubicado en territorio nacional, por ser éste quien finalmente tendrá que cubrir los créditos fiscales que se liquiden tras la negativa del trato arancelario preferencial. En este contexto, para esta Procuraduría, debe reconocerse que el importador goza de un interés jurídico, e inclusive legítimo, para participar en el procedimiento de verificación de origen, pues es evidente, por un lado, que es al importador a quien afecta el procedimiento de verificación y, por el otro, que a la propia autoridad le interesa la participación del importador, pues cuenta con información que le permitirá conocer la verdad real y jurídica sobre el origen de las mercancías.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/002/2012**

**27/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**DEDUCCIONES. LAS AUTORIDADES FISCALES DEBEN RECONOCERLAS EN LA MEDIDA EN QUE SE ACREDITE SU ESTRECHA RELACIÓN CON LA CAPACIDAD DEL CONTRIBUYENTE PARA GENERAR INGRESOS Y, POR ENDE, SU ESTRICTA INDISPENSABILIDAD.** Las deducciones son un derecho de los contribuyentes contenido en la mecánica del impuesto sobre la renta y, por ende, en todas las regulaciones que le dan vida, comenzando por nuestra Constitución Federal. La proporcionalidad posibilita a los gobernados a contribuir al gasto público de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva, es decir, sobre las utilidades que se generen, entendiéndose a éstas como el resultado de la comparación de los costos y gastos que se tuvieron que erogar para la generación de los ingresos. Es por ello que, a juicio de esta Procuraduría, la capacidad contributiva, en el caso del impuesto sobre la renta vinculado a actividades empresariales, se basa en la idea de que la determinación del impuesto se justifica si se toma en cuenta la utilidad real, obtenida considerando el ingreso y las cantidades erogadas como gasto para su generación. Dichos gastos comprenden a las deducciones autorizadas por la ley, las que, por regla general, deben ser reconocidas por el legislador en atención al principio de proporcionalidad tributaria, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva. De tal forma, si las autoridades hacendarias rechazaran ciertas deducciones que resultan estructurales para un sector de contribuyentes, sin el análisis, la reflexión ni entendimiento de la lógica empresarial del sector en específico, se contravendrían postulados normativos generales esenciales y básicos que trascienden a la totalidad del sistema tributario, como lo es la deducción de gastos que son necesarios e indispensables en atención a la peculiaridad de los negocios y, por ende, los derechos fundamentales de los contribuyentes.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2012**

**28/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)



**DEDUCCIONES. DERECHO DE LA INDUSTRIA FARMACÉUTICA AL RECONOCIMIENTO DE LAS EROGACIONES POR CONCEPTO DE PROMOCIÓN DE MEDICAMENTOS POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES, AL ESTAR VINCULADAS CON LA CAPACIDAD PARA GENERAR INGRESOS Y CONSIDERARSE ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES EN ATENCIÓN A LAS PARTICULARIDADES DEL RAMO.** Las deducciones son un derecho de los contribuyentes, derivado de la mecánica del impuesto sobre la renta y, por ende, en todas las regulaciones que le dan vida, comenzando por nuestra Constitución Federal. En el caso específico de las empresas de la industria farmacéutica, éstas realizan erogaciones en materia de publicidad y promoción de sus medicamentos —como lo son viajes, gastos de viaje y de eventos y convenciones, etcétera, a favor de médicos—, los cuales no pueden ser dados a conocer directamente o a través de los medios tradicionales de publicidad a la población en general —toda vez que, por mandato de la Ley General de Salud, sus productos no se pueden dar a conocer directamente a la población por los medios tradicionales—. En efecto, dicha industria tiene que recurrir a una forma poco convencional para la promoción de sus productos, sin que lo anterior implique que no sea un proceso ordinario en ese sector. Por lo tanto, a juicio de esta Procuraduría, esta particular forma en que se realiza la promoción de productos no debería ser rechazada por el sólo hecho de no ser igual a la de cualquier otra rama, ni considerarse como gastos superfluos o no indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, siendo que la industria los estima como gastos válidos y legalmente deducibles del impuesto sobre la renta. En esa medida, dichos gastos deben considerarse como necesarios e inherentes a la producción del ingreso, y que afectan la capacidad contributiva bajo la tutela del principio de proporcionalidad tributaria previsto constitucionalmente. Así, por tratarse de gastos específicos y distintos a los de otras industrias, la autoridad fiscal debe llevar a cabo la interpretación necesaria para aplicar las normas que se adecuan a este supuesto particular, como lo son el artículo 29, fracción III, que permite la deducción de los gastos y el 31, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que requieren que sean estrictamente indispensables.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2012**

**29/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013*)

**DEDUCCIONES. AL MOMENTO DE VALORAR SU PROCEDENCIA, LAS AUTORIDADES FISCALES DEBEN PROFUNDIZAR EN LAS PARTICULARIDADES DE UNA INDUSTRIA EN CONCRETO A FIN DE NO AFECTAR A LAS EMPRESAS CON LA APLICACIÓN DE CRITERIOS GENÉRICOS.** Actualmente, uno de los requerimientos que mundialmente es reclamado por los particulares a las diversas autoridades hacendarias, es el de tener conciencia comercial frente a los diversos sectores o grupos de causantes. A nivel corporativo, los contribuyentes se involucran en diversas transacciones y adoptan determinadas políticas por razones comerciales, las cuales tienen repercusiones en términos de recaudación. En este sentido, las autoridades fiscales deberían poner atención a las necesidades y peculiaridades de cada sector; en otras palabras, el conocimiento de los contribuyentes que administran no debe limitarse a reglas generales

contables sino a cuestiones específicas sobre la operación del negocio de los contribuyentes, reconociendo las prácticas habituales, los aspectos de gobierno corporativo, los esquemas de flujo y los medios de promoción utilizados para dar a conocer los productos o servicios cuya oferta constituye la razón de ser del negocio o empresa, entre otros. Así, si la erogación de un determinado gasto se realiza como una práctica lícita y habitual en un sector, efectuada bajo una lógica empresarial y con la intención de que la misma contribuya a la generación de ingresos, tales condiciones deberían llevar a la conclusión de que se trata de un gasto deducible, con independencia de lo extraordinario que pudiera parecer a la vista de otro grupo de contribuyentes o de la escasa recurrencia del gasto durante el desarrollo de la actividad del causante.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2012**

**30/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013)

**RENTA. DEDUCCIONES. LAS EROGACIONES POR OBRAS DE URBANIZACIÓN PUEDEN DEDUCIRSE EN EL EJERCICIO EN EL QUE SE REALIZARON POR SER UN GASTO Estrictamente INDISPENSABLE.** De conformidad con los artículos 174, 175 y 189 de la Ley de Desarrollo Urbano para el Estado de Baja California, si un contribuyente se dedica a la construcción de edificaciones para la posterior transmisión de la propiedad, es necesario que previamente a la construcción se lleven a cabo las obras de urbanización para dotar a los terrenos de los servicios públicos que se requieren para posteriormente construir sobre los mismos. En este caso, dado el giro de la contribuyente, los terrenos así adquiridos no tienen el carácter de activo fijo, atendiendo a su objeto social. Por su parte, la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que las deducciones de las personas morales deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. En este sentido, esta Procuraduría estima que las erogaciones por obras de urbanización en que incurra un contribuyente son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, pues existen disposiciones legales a nivel estatal que lo obligan a urbanizar los terrenos para que cuenten con la infraestructura necesaria para que el municipio, el estado o alguna otra entidad presten los servicios públicos —luz, agua, drenaje, etcétera— que permitan hacer habitables dichas edificaciones.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 2-II-B/2013.**

**31/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013)

**RENTA. EL ESTÍMULO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 225, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2013, CONSISTENTE EN LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE LA ADQUISICIÓN DE TERRENOS DESTINADOS AL DESARROLLO INMOBILIARIO, ES APLICABLE A AQUELLOS CONTRIBUYENTES QUE ADQUIERAN TERRENOS PARA LA CONSTRUCCIÓN Y ENAJENACIÓN DE CASAS-HABITACIÓN.** Esta Procuraduría considera que, de la interpretación del artículo 225, de

la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2013, el concepto de “desarrollo inmobiliario” no es limitativo para aquellos contribuyentes que se dediquen a adquirir terrenos para urbanizarlos dejándolos preparados para la construcción de casas o edificios, sino que también comprende a los contribuyentes que adquieren terrenos para la construcción y venta de casas-habitación. Se afirma lo anterior atendiendo al proceso legislativo que dio origen al precepto que se analiza, toda vez que en el dictamen legislativo aprobado por la Cámara de Senadores se señaló: “... esta Colegisladora considera necesario establecer mediante disposición transitoria que los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 225, puedan optar por acumular y deducir el inventario que hubiesen adquirido para destinarlos a la construcción y enajenación de casas habitación o fraccionamientos industriales...”; de donde esta Procuraduría considera que el concepto “desarrollo inmobiliario” no se encuentra limitado únicamente a la adquisición de terrenos para su urbanización, sino también a la adquisición de terrenos para la construcción y posterior enajenación de casas habitación.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 001-V-II-A/2013**

**32/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013)

**MARBETES.- DEBEN LLEVARLOS ADHERIDOS LOS ENVASES QUE CONTENGAN SIDRA, AL SER ÉSTA UNA BEBIDA ALCOHÓLICA.** El artículo 19, fracción V, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS) establece que los envases que contengan bebidas alcohólicas deberán llevar adheridos marbetes. Por su parte, el artículo 3, fracción I, inciso a) de la LIEPS establece que las bebidas alcohólicas son aquellas que a una temperatura de 15° centígrados tienen una graduación alcohólica de 3° G.L. y hasta 55° G.L. Por lo tanto, si no existe oposición acerca de que la sidra es una bebida que se encuentra dentro de esos parámetros, debe concluirse que para efectos del citado impuesto se trata de una bebida alcohólica, sin importar el proceso de elaboración por el que haya transitado, por lo que los envases que la contengan deberán llevar marbetes adheridos, siempre que no sean destinadas a la exportación.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 34-IV-C-O1/2013**

**33/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013)

**FACULTADES DE COMPROBACIÓN. OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD DE FUNDAR Y MOTIVAR EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN AL EXTRANJERO, EN VIRTUD DEL CUAL AMPLÍA EL PLAZO PARA CONCLUIR LA VISITA DOMICILIARIA.** El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), en su apartado B, establece la posibilidad de ampliar el plazo de conclusión de las facultades de comprobación, entre otros casos, cuando la autoridad fiscal requiera información a las autoridades aduaneras o fiscales de otro país. Lo anterior no implica que los requerimientos y ampliaciones respectivos puedan realizarse en forma irrestricta, sino que encuentran su limitante en el derecho fundamental de legalidad y certeza jurídica, que impone

a toda autoridad el deber de fundar y motivar la causa legal del acto de molestia. Así las cosas, la autoridad se encuentra obligada a darle a conocer a los contribuyentes fiscalizados las razones por las cuales se estima indispensable y pertinente la información que requerirá al extranjero, para que ello justifique a la postre la ampliación del plazo de la revisión.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 1-II-B/2013**

**34/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013*)

**FACULTADES DE COMPROBACIÓN, ARTÍCULO 46-A, APARTADO B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CUANDO LAS AUTORIDADES AMPLIÉN EL PLAZO PARA CONCLUIR UNA VISITA DOMICILIARIA, DEBEN SEÑALAR EN LA LIQUIDACIÓN EL RESULTADO DE LA VALORACIÓN DE LA INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN OBTENIDA.** De conformidad con el artículo 46-A, apartado B, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias cuentan con la facultad de ampliar el plazo de conclusión de las facultades de comprobación cuando, entre otros casos, requieran información a las autoridades aduaneras o fiscales de otro país. Ello no implica que los requerimientos y ampliaciones respectivos puedan realizarse en forma irrestricta o ilimitada, ya que constituye una obligación ineludible a cargo de la autoridad el que, posteriormente, al momento de emitir, en su caso la resolución determinante del crédito fiscal, debe hacer constar la manera en la que la información o documentación solicitada se valoró o se desestimó, pues ésta es la única forma en la que finalmente queda justificada la ampliación del acto de molestia en perjuicio del particular. De esta manera, la autoridad revisora tiene la obligación de hacerse cargo de la relevancia o irrelevancia de dicha información frente a la situación fiscal del contribuyente, señalando las razones por las que finalmente utilizó, o no, dicha información, vinculando siempre su juicio al objeto de la revisión.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 1-II-B/2013**

**35/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013*)

**CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN. MOMENTO EN QUE INICIA SU CÓMPUTO CUANDO EL IMPORTADOR OPTA POR EL RÉGIMEN DE DEPÓSITO FISCAL.** El artículo 67, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen, en términos generales, en el plazo de cinco años, contado a partir del día siguiente a aquél en que se presentó o debió presentarse declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios. En este orden de ideas, esta Procuraduría sostiene que, en caso de que, previo a la importación definitiva, el importador opte por el régimen de depósito fiscal, el plazo de la caducidad debe computarse a partir de la presentación ante la aduana del pedimento que destine la mercancía al régimen de depósito fiscal, esto es, del momento en que la mercancía de

procedencia extranjera entra al almacén general de depósito bajo el régimen de depósito fiscal, en donde permanecerá hasta que el contribuyente la extraiga, toda vez que dicho pedimento constituye la declaración o aviso de las contribuciones y aprovechamientos relativos a la importación de mercancías, siendo el caso que la autoridad fiscal o aduanera se encuentra en posibilidad de revisar la mercancía importada desde que ingresa al almacén general de depósito, no obstante que el pago de los impuestos al comercio exterior que se genera por esa importación se difiere en virtud del régimen de depósito fiscal.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 10-II-B/2013**

**36/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013*)

**DEPÓSITO FISCAL. LA AUTORIDAD NO DEBE REQUERIR AL CONTRIBUYENTE QUE IMPORTÓ A TRAVÉS DE ALMACÉN GENERAL DE DEPÓSITO, EL PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN QUE ÉSTE ENTERÓ A AQUÉL DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 120 DE LA LEY ADUANERA (VIGENTE EN 2006 Y 2007).** De la lectura del artículo 120 de la Ley Aduanera, así como de la regla 1.3.4. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, vigentes para 2006 y 2007, se desprende que las mercancías que se encuentran sujetas al régimen de depósito fiscal podrán retirarse de dicho almacén para importarse definitivamente, para lo cual, previamente a la extracción e importación definitiva, el importador tendrá que entregar al almacén el monto de los impuestos al comercio exterior, cuotas compensatorias y derechos por el trámite aduanero correspondientes, a través de cheques nominativos para abono en cuenta ya sea a nombre de dicho almacén, o bien, de la Tesorería de la Federación. A su vez, el almacén tendrá la obligación de enterar a las oficinas autorizadas las cantidades recaudadas por las operaciones de extracción (importación definitiva) realizadas por el importador, constituyéndose por lo tanto en un auxiliar de la autoridad aduanera y en la persona responsable por las contribuciones que recibió y no enteró. En tales circunstancias, el contribuyente importador que enteró sus contribuciones de esta forma, queda relevado de la obligación de pago por el monto que no haya enterado el almacén general de depósito, siendo este último el responsable de cubrir las contribuciones omitidas ante la autoridad demandada.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 10-II-B/2013**

**37/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013*)

**COMPROBANTES FISCALES IMPRESOS. ALCANCE Y SENTIDO DE LA REGLA I.2.8.1.1 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2013, EN RELACIÓN CON LOS ARTÍCULO 29 Y 29-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** De lo dispuesto por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación se desprende la obligación de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales, ya sea por los actos o actividades que realicen, o bien, por los ingresos que perciban, mismos que, por regla general, serán emitidos mediante documentos digitales a través de la página de

internet del Servicio de Administración Tributaria; sin embargo, el artículo 29-B del citado código tributario establece como excepciones diversas formas de comprobación fiscal, entre la que destaca la prevista en su fracción I, consistente en la posibilidad de emitir comprobantes fiscales impresos por medios propios o a través de terceros, siempre que se trate de contribuyentes cuyos ingresos, para efectos del impuesto sobre la renta, no excedan la cantidad que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Por su parte, la regla I.2.8.1.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013 señalaba que los contribuyentes que obtuvieran ingresos acumulables iguales o inferiores a \$4'000,000.00 (cuatro millones de pesos 00/100 M.N.) podían optar por emitir comprobantes fiscales en forma impresa. Por lo anterior, de acuerdo con la Ley, la regla en estudio únicamente se debe interpretar referida a aquellos ingresos por los que el contribuyente está obligado a expedir comprobantes fiscales, sin que deban considerarse otros ingresos por los cuales el contribuyente no está obligado a la expedición de los mismos —tales como sueldos, salarios, intereses, dividendos, entre otros—. En efecto, si las propias normas no establecen la obligación de emitir los comprobantes, no existe motivo para que una disposición administrativa, como es la regla en mención, obligue a considerar todos los ingresos obtenidos, independientemente si por dichos ingresos no se está obligado a expedir comprobantes fiscales digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 11-II-B/2013**

**38/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013)

**PRINCIPIO GENERAL DE DERECHO, NADIE ESTA OBLIGADO A LO IMPOSIBLE. SU ALCANCE EN MATERIA FISCAL.** Este principio que alude a la imposibilidad e imprevisibilidad para dar cumplimiento a una obligación por alguna circunstancia ajena a la voluntad del deudor y que, inclusive, le exonera del compromiso previamente adquirido, sin responsabilidad de su parte, debe ser reconocido por las autoridades fiscales al establecer y verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, atento a lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en lo relativo a que los contribuyentes deben contar con certeza en relación con lo que el marco jurídico exige de ellos, ya que la seguridad jurídica esencialmente consiste en que el particular pueda “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y de la actuación de las autoridades.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2013**

**39/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013)

**SOCIEDADES COOPERATIVAS DE AHORRO Y PRÉSTAMO. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES INFORMATIVAS EN MATERIA DE IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO SIN CONTAR CON LA CLAVE DEL CATÁLOGO DEL SECTOR FINANCIERO ES DE IMPOSIBLE CUMPLIMIENTO.** Las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo pertenecen a un sector social sin fines de lucro, a diferencia de otras instituciones integrantes del sector financiero y se ubican en un régimen de transición para funcionar y operar como entidades reguladas por las autoridades financieras (en vigor hasta el 31 de marzo de 2014), según lo dispuesto por la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, a través de la autorización por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. En tales condiciones, las sociedades que aún no han obtenido la autorización de referencia por estar dentro del plazo legal para ello, se encuentran imposibilitadas para obtener la clave respectiva denominada Catálogo del Sector Financiero (CASFIM). Por lo tanto al carecer de dicha clave no podían cumplir con sus obligaciones formales en materia de declaraciones del IDE; de ahí que la problemática calificada por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como sistémica, pone de relieve la exigencia de extremos imposibles de cumplir por los contribuyentes afectados. La circunstancia anterior evidencia la necesidad de que la autoridad fiscal en todos los casos adopte oportunamente mejores prácticas y cree instrumentos de fácil acceso para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones en tiempo y forma, concediéndoles mayor seguridad y certeza jurídica.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2013**

**40/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013*)

**PRINCIPIOS DE CLARIDAD TÉCNICA Y PRACTICABILIDAD. DEBEN PERMEAR EL SISTEMA TRIBUTARIO PARA SALVAGUARDAR LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la seguridad jurídica esencialmente consiste en que, el particular pueda “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley, tomando en cuenta que los contribuyentes deben contar con certeza en relación con lo que el marco jurídico exige de ellos. Como consecuencia de dicha seguridad jurídica, las autoridades fiscales, en el ámbito de sus atribuciones, deben respetar los principios de claridad técnica y de practicabilidad. En este sentido, el principio de claridad técnica implica que las disposiciones que rigen el sistema tributario, como son reglas, órdenes, circulares, directrices, etcétera, procurarán encontrarse estructuradas —técnica y jurídicamente— en aras de la mayor inteligibilidad posible. Por otro lado, conforme al principio de practicabilidad, la autoridad tributaria debe cuidar que las medidas y objetivos que se persiguen a través de la política fiscal, sean acordes, por una parte, a la comprensión de los contribuyentes y, por la otra, a las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2013**

**41/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013)

**OBLIGACIONES FISCALES. SU CUMPLIMIENTO REQUIERE QUE LA AUTORIDAD FISCAL OTORQUE LA MAYOR SIMPLIFICACIÓN POSIBLE.** Las autoridades fiscales deben buscar el establecimiento de mecanismos que simplifiquen a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones, ajustándose al principio de comodidad, de acuerdo con el cual, el sistema tributario debe estructurarse de manera tal que las disposiciones que regulan las conductas a las cuales se somete a los particulares, permitan que se concedan a éstos los mayores mecanismos de simplificación que sean posibles para cumplir con sus obligaciones.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2013**

**42/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013)

**DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. LAS MEJORES PRÁCTICAS SE MATERIALIZAN CUANDO LAS AUTORIDADES INTERVIENEN PARA EVITAR ERRORES REITERADOS.** Una sana práctica de la administración tributaria frente a los contribuyentes, consciente de los derechos de éstos, es la de responder positiva y eficazmente a las demandas de los ciudadanos. Así, una autoridad comprometida con los derechos de los contribuyentes no debe limitarse pasivamente a observar y dejar pasar las posibles irregularidades que puede cometer el contribuyente al momento de pretender dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, sino que debe orientar, señalar las prácticas que estime equivocadas e, inclusive, intervenir activamente para evitar la reiteración de errores por parte de los sujetos obligados; pues si bien es cierto que la ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento, también lo es que a las autoridades fiscales les importa primordialmente el cumplimiento de la ley fiscal, y no los posibles réditos (sanciones) que genere su incumplimiento.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2013**

**43/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 14/06/2013)

**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.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2013**

**44/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 12/07/2013)



**FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS, LA AUTORIDAD DEBE ATENDER A DETERMINADOS PRINCIPIOS PARA LOGRAR LA TUTELA EFECTIVA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.** La autoridad fiscal cuenta con facultades amplias para requerir todo tipo de documentación e información del contribuyente a fin de conocer con certeza su situación jurídica en materia fiscal; no obstante, ello no implica que dichas facultades sean ilimitadas. En este sentido, para dar plena vigencia a los derechos tributarios de los particulares, la autoridad debería atender a las mejores prácticas contenidas en los siguientes principios: (i) principio de subsidiariedad, con base en el cual la autoridad no debe requerir información que ya obre en su poder o que la ley disponga que sea obtenida directamente a través de terceros; (ii) principio de proporcionalidad en la revisión, que se traduce en que la autoridad no debe formular requerimientos excesivos o innecesarios, como podrían ser aquéllos que no se relacionen con la revisión o de información de difícil obtención cuya necesidad no se justifique claramente; (iii) principio de no exoneración del ejercicio de facultades, a través del cual se toma en consideración que, si el ejercicio de facultades de comprobación es una atribución de la autoridad fiscal en el que el contribuyente está obligado a atender su desarrollo, ello no debe confundirse con que la revisora delegue en él la preparación de documentos o auxiliares, sino solo en aquellos casos en los que tal circunstancia se justifique razonablemente; (iv) principio de comodidad, que conlleva que las actuaciones deben realizarse en la forma que resulte menos gravosa para el particular, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de las obligaciones del sujeto revisado; y, (v) el principio de tutela efectiva de derechos, que constriñe a la autoridad a que en todo momento facilite a los obligados tributarios el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 1-II-B/2013**

**45/2013/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 12/07/2013*)

**DERECHOS. CASO EN QUE, AL ACREDITARSE QUE EN EL INMUEBLE QUE FUE CONCESIONADO AL CONTRIBUYENTE SE HAN REALIZADO ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA, NO SE PIERDE EL DERECHO A LA EXENCIÓN CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 233, FRACCIÓN III, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.** Tratándose de requisitos formales, su omisión debe ser valorada de manera cuidadosa, sobre todo si su estricta exigencia ocasiona la pérdida del derecho de fondo con el que cuenta el contribuyente, ya que lo que mandata el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es que los sujetos contribuyan de manera proporcional, es decir, de acuerdo con su capacidad contributiva. Por lo tanto, si un contribuyente ha realizado actividades científicas de manera continua por un lapso de varios años y ha contado con la licencia correspondiente, expedida por la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, la sola omisión de esa autorización por breves intervalos en el lapso mencionado, no es suficiente para que se le finque el cobro de derechos como si no llevara a cabo actividades de investigación científica en el inmueble concesionado, máxime cuando la propia autoridad en ningún momento sostiene, ni mucho menos acredita, que la empresa haya dejado de realizar las

actividades de referencia, sino que simplemente aduce la falta de la licencia. Razonar al contrario redundaría en una violación al artículo 1o. de la Constitución Federal que mandata la interpretación pro persona, y también implicaría desconocer la capacidad contributiva de la empresa al pretender cobrarle derechos respecto de los cuales estaba exenta.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 4-II-B/2013**

**46/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 7ma. Sesión Ordinaria 12/07/2013)

**VISITAS DOMICILIARIAS. ES OBLIGATORIO QUE LA AUTORIDAD LEVANTE Y ENTREGUE AL CONTRIBUYENTE VISITADO LAS ACTAS ÚLTIMA PARCIAL Y FINAL.** El artículo 46, fracciones I, IV y VI, del Código Fiscal de la Federación (CFF) establecen que en el procedimiento de toda visita domiciliaria deberán levantarse actas parciales incluyendo la última acta parcial en la que, mediante su entrega, se hagan saber al contribuyente los hechos u omisiones que se hayan encontrado durante la fiscalización, para que éste, durante los plazos legales, tenga oportunidad de desvirtuarlos, o bien, en su caso, corrija su situación fiscal. Una vez transcurridos los veinte días para desvirtuar, la autoridad deberá levantar y notificar al visitado un acta final, que constituye el medio a través del cual la autoridad fiscal concluye sus facultades de comprobación y le da a conocer al contribuyente el resultado de la visita, salvaguardando con ello sus derechos fundamentales. En tal virtud, no basta que la autoridad hacendaria alegue que el contribuyente visitado se negó a atender la diligencia de notificación de las citadas actas, incluyendo la última acta parcial y el acta final, sino que deberá acreditar que circunstanció tal cuestión en el acta relativa y, además, deberá realizar la notificación respectiva en los términos que fija el CFF para estos casos, es decir, notificación por estrados o a través de su página de internet.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 8-II-B/2013**

**47/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 16/10/2013)

**DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR. PROCEDE SU SOLICITUD EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CUANDO NO SE AUTORICE LA DEVOLUCIÓN AUTOMÁTICA ESTABLECIDA EN LA REGLA I.2.3.1 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2013.** La Regla I.2.3.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013 prevé la facilidad administrativa que tienen las personas físicas para presentar su solicitud de devolución de forma automática por saldo a favor consistente en la presentación de la declaración anual mediante formato electrónico, ya sea normal o complementaria, en la cual si resulta saldo a favor el contribuyente podrá solicitarlo en devolución automática, sin necesitar hacer trámites adicionales para obtenerlo, es decir, basta que se haya presentado la declaración anual correctamente y señalado en ella que se optó por la devolución, para que proceda la solicitud. Sin embargo, dicha facilidad sólo podrá ser utilizada y aprovechada, por los contribuyentes, siempre y cuando las declaraciones anuales presentadas por medio del formato electrónico no

contengan inconsistencias, así como que se cumplan con los requisitos establecidos en dicha Regla, entre ellos que se cuente con la Firma Electrónica Avanzada. En este sentido, es importante señalar que aun cuando la autoridad fiscal tenga por no autorizada la devolución automática, no impide que los contribuyentes puedan solicitar en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la devolución de mérito y presentar la documentación que subsane las inconsistencias encontradas por la autoridad, quedando a salvo el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución por los saldos a favor obtenidos.

Criterio sustentado en:

*Criterio Sustentado en:*

*Consulta número 30-II-B/2013*

**48/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 16/10/2013)

**DERECHOS POR DESCARGAS DE AGUAS RESIDUALES. SI SE DEMUESTRA MEDIANTE DICTAMEN EMITIDO POR LABORATORIO ACREDITADO QUE NO SE REBANAN LOS LÍMITES DE CONTAMINANTES PERMITIDOS POR LA LEY, NO SE PIERDE EL DERECHO A LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 282, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, POR EL HECHO DE QUE PARA LA TOMA DE MUESTRAS AQUÉL SE HAYA AUXILIADO DE UN LABORATORIO NO ACREDITADO.** Tratándose de requisitos formales, su omisión debe ser valorada de manera cuidadosa cuando los mismos aplicados en sentido estricto ocasionan la pérdida del derecho de fondo del contribuyente, ya que lo que mandata el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, es que los sujetos contribuyan de manera proporcional, es decir, de acuerdo con su capacidad contributiva. Por lo tanto, si un contribuyente acredita mediante dictámenes emitidos por un laboratorio acreditado ante la entidad autorizada por la Secretaría de Economía y aprobado por la Comisión Nacional del Agua, que las descargas de aguas residuales que realiza no rebasan los límites de contaminantes permitidos por la propia Ley Federal de Derechos, goza de la exención del pago por dichos derechos, establecida en el artículo 282, fracción I, de la Ley Federal de Derechos, y en consecuencia la autoridad de la Comisión Nacional del Agua al momento de valorar si procede o no la exención, antes referida, y de conformidad con el artículo 278-B, fracción II de la citada ley y la normas oficiales mexicanas NMX-AA-003-1980 "Aguas Residuales-Muestreo" y NMX-AA-115-SCFI-2001 "Análisis de Agua-Criterios Generales para el Control de la Calidad de Resultados Analíticos" debe otorgar valor probatorio pleno a los informes emitidos por el laboratorio acreditado, independientemente de que éste para la toma de muestras se haya auxiliado de un laboratorio no acreditado, pues aun suponiendo la existencia de posibles irregularidades en el proceso de toma de muestreo, éstas no son responsabilidad del contribuyente, sino del laboratorio autorizado para ello.

*Criterio sustentado en:*

*Consulta número 14-II-B/2013*

**49/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 12va. Sesión Ordinaria 6/12/2013)

**DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR POR CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LAS AUTORIDADES NO PUEDEN TENERLAS POR DESISTIDAS ADUCIENDO INEXISTENCIA DE OPERACIONES, SIN EJERCER FACULTADES DE COMPROBACIÓN.**

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, prevé en su sexto párrafo, únicamente un supuesto en el cual la autoridad, válidamente, puede tener al promovente por desistido del trámite de devolución, consistente en que habiéndosele requerido -en un plazo no mayor a veinte días posteriores a la presentación de la solicitud- los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma, y habiéndosele apercibido en el sentido que de no cumplir dentro de un plazo de veinte días se le tendrá por desistido, el promovente sea omiso en proporcionar aquello que le fue solicitado, lo que acarrea la consecuencia de que se haga efectivo el apercibimiento apuntado. Por tanto, si la autoridad estima que con los documentos y datos requeridos al promovente no se comprueba la existencia de operaciones con un tercero, no puede tener por desistida la solicitud, ya que ello carece de sustento legal, independientemente de que para llegar a tal conclusión la autoridad debería ejercer sus facultades de comprobación, que son las únicas adecuadas para verificar la veracidad de las operaciones con un tercero.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 42-II-B/2013**

**50/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 12va. Sesión Ordinaria 6/12/2013)

**COMERCIO EXTERIOR. LA REGLA 3.3.12. DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR VIGENTE EN 2012, NO INTRODUCE UNA NUEVA CATEGORÍA DE PASAJEROS, POR LO QUE NO HAY AFECTACIÓN A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL SECTOR CONFORMADO POR CAPITANES, PILOTOS Y TRIPULANTES DE LOS MEDIOS DE TRANSPORTE AÉREO QUE REALIZAN EL TRÁFICO INTERNACIONAL.**

De conformidad con lo previsto por los artículos 50 y 61, fracción VI, de la Ley Aduanera, sólo los pasajeros tienen el derecho de no pagar los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de sus equipajes en viajes internacionales, sin que se prevea beneficio análogo para los capitanes, pilotos y tripulantes, sin embargo, el artículo 89 del Reglamento de la referida ley, establece que este sector, sólo podrá traer del extranjero o llevar del territorio nacional, libres del pago de impuestos al comercio exterior sus ropas y efectos usados personales. Por otra parte, la Regla 3.3.12. de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigente en 2012, les concede beneficios adicionales en cuanto a las mercancías libres del pago de dichos impuestos, mayores a los previstos en la referida Ley y su Reglamento; respecto de los pasajeros, las Reglas 3.2.2. y 3.2.3. vigentes en el mismo año, regulan el régimen general de exención de dichos impuestos al equipaje de éstos últimos. Conforme a lo anterior, si bien es cierto que la referida Regla 3.3.12., no otorga los mismos beneficios a los capitanes, pilotos y tripulantes de medios de transporte internacional aéreo en cuanto a las mercancías libres del pago de impuestos al comercio exterior, que los previstos para los pasajeros internacionales, también es cierto que, de una

interpretación armónica de la Ley Aduanera, de su Reglamento y de las referidas Reglas, se desprende que existe una clara distinción entre pasajeros y tripulantes, otorgándoles a cada uno de éstos un carácter distinto para efectos de la materia, es decir, al restringir el tráfico libre de mercancías a los mencionados tripulantes no se introduce una nueva categoría de pasajeros, diversos de aquéllos a los que la ley exime del pago de impuestos por su equipaje, pues la calidad de tripulante deriva de un contrato laboral, mientras que la de pasajero deriva de un contrato de prestación del servicio de transporte, por lo que, en estas condiciones, aunque ambos tengan la calidad de viajeros, lo hacen con caracteres diferentes. Así las cosas, no hay afectación a los derechos fundamentales del sector conformado por capitanes, pilotos y tripulantes de los medios de transporte aéreo que realizan el tráfico internacional, en comparación con el resto de los particulares en viajes internacionales, en virtud de que las disposiciones antes señaladas establecen supuestos específicos de las mercancías u objetos que integran el equipaje de cada sector. Luego entonces, no se encuentran en igualdad de circunstancias, y por ende, a juicio de esta Procuraduría no se vulnera el principio de equidad tributaria ni igualdad de ley.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 52-II-B/2013**

# 2014

**1/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014)

**REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. LAS AUTORIDADES FISCALES DEBEN RECONOCER EL DERECHO DE LAS PERSONAS MORALES A PRESENTAR AVISO DE SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES.** El artículo 25, fracción V, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) establece que las personas físicas y morales presentarán, en su caso, el aviso de suspensión de actividades; sin embargo, el artículo 26 del mismo ordenamiento, en su fracción IV, inciso a), únicamente prevé la presentación del aviso de suspensión de actividades para el caso de personas físicas, ambigüedad que ha dado lugar a que la autoridad fiscal sólo permita realizar el trámite de suspensión de actividades a las personas físicas. Si bien es cierto que el artículo 26 del RCFF no precisa de forma expresa la posibilidad de que las personas morales presenten este tipo de aviso, también lo es que de su interpretación sistemática con la Ley del Impuesto sobre la Renta, se reconoce el trámite para esta categoría de contribuyentes. Por tanto, este *Ombudsman* fiscal considera que a las personas morales que han dejado de realizar actividades económicas que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas y no estén sujetas al cumplimiento de otras obligaciones fiscales de pago, por sí mismas o por cuenta de terceros, debe aceptárseles la presentación del aviso de suspensión de actividades y darle los efectos respectivos, pues de no interpretarse así se les generan gastos y cargas administrativas innecesarias que resultan contrarias a lo dispuesto en el artículo 2º, fracción IX, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; máxime que si ya manifestaron que han dejado de actualizar el hecho imponible, no existe fundamento alguno para que continúen sujetas a meras obligaciones formales.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 9/2013.**

**2/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014)

**DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA AUTORIDAD TRIBUTARIA DEBE EVITAR INCURRIR EN PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS LESIVAS.** Para efectos de proceder a la devolución de las cantidades que procedan determinadas a favor de los contribuyentes —especialmente tratándose del impuesto al valor agregado— las autoridades fiscales, a fin de facilitarles su derecho a la devolución, deben adoptar las siguientes prácticas administrativas: i) Dar a conocer a los contribuyentes las razones por las cuales niega o tiene por desistida la devolución solicitada, ello de conformidad con lo dispuesto en los artículos 38 y 134 del Código Fiscal de la Federación (CFF); ii) Requerir únicamente aquella información y documentación que verse sobre la materia específica del trámite de devolución; iii) Establecer

con claridad las inconsistencias que deben solventarse desde el primer requerimiento de información y documentación, absteniéndose de formular un segundo requerimiento que no verse sobre la documentación o información originalmente solicitada, que retrase la devolución; iv) No requerir información o documentación que ya obra en su poder; v) Evitar imponerles la carga de acreditar materialmente la existencia y realización de las operaciones que originan el saldo a favor, pues dicho requerimiento es propio del ejercicio de las facultades de comprobación -no aplicables al trámite de devolución- y; vi) Respetar los plazos legales para la devolución, así como para formular los requerimientos de información y documentación. Por lo tanto, las autoridades fiscales deben evitar prácticas administrativas lesivas, a través de las cuales formulan requerimientos excesivos o inconducentes, cuyo único objeto sea retrasar o negar la devolución del impuesto al valor agregado solicitada por los contribuyentes, además de que respetarán el derecho que éstos tienen de recuperar los saldos a su favor, tal y como lo establecen los artículos 22 del CFF y 2º, fracción II, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 11/2013.**

**3/2014/CTN/CS-SASEN (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014)**

**SEGURO SOCIAL. EL IMSS NO DEBE DAR DE BAJA DEL RÉGIMEN OBLIGATORIO A UN PATRÓN CUANDO TENGA ADEUDOS FISCALES O NO SEA LOCALIZADO.** El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) sólo tiene facultad para dar de baja del Régimen Obligatorio a los patrones cuando verifique fehacientemente que ha desaparecido o no existe la relación laboral que dio origen a la obtención de dicho aseguramiento, con base en lo dispuesto por los artículos 12, fracción I y 251, fracción XI, de la Ley del Seguro Social (LSS). La omisión o retraso en el pago de las cuotas obrero patronales por parte del patrón, o la no localización de éste en el domicilio que registró ante dicho Instituto —siempre y cuando siga enterando las cuotas correspondientes—, no ameritan la baja del Régimen Obligatorio de conformidad con lo establecido en la LSS; ello se estima así, porque la propia LSS es la que establece que cuando no se cubran oportunamente las cuotas obrero patronales, o se haga de forma incorrecta, el IMSS puede determinarlas presuntivamente y proceder a su cobro a través del procedimiento administrativo de ejecución. En cuanto a la no localización del patrón en su domicilio fiscal, tampoco autoriza por si sola la baja del Régimen Obligatorio, si además se acredita que continúa la prestación del servicio personal subordinado, lo que sucede si el patrón no localizado, según los registros del Instituto, continúa enterando las aportaciones de seguridad social. Lo anterior, adquiere especial relevancia pues la LSS tutela los derechos fundamentales de los trabajadores para acceder a la seguridad social, por lo que si el Instituto procede a darlos de baja sin fundamento o motivo suficiente, afecta a los derechohabientes.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 15/2013.**

**CONTRIBUYENTES INCUMPLIDOS. RELACIÓN PUBLICADA POR EL SAT CON FUNDAMENTO EN EL NUEVO ARTÍCULO 69 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** El texto aprobado por el Congreso de la Unión para entrar en vigor el 1° de enero de 2014, establece seis excepciones importantes a la reserva fiscal de los datos de los contribuyentes, las cuales se refieren a aquéllos que: i) tengan a su cargo créditos fiscales firmes; ii) tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por el Código Fiscal de la Federación (CFF); iii) estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados; iv) haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal; v) tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en términos de lo dispuesto por el artículo 146-A del CFF y; vi) se les hubiere condonado algún crédito fiscal. Para el ejercicio de esta atribución, este *Ombudsman* fiscal estima que a fin de salvaguardar los derechos fundamentales de debido proceso y legalidad -establecidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos- es necesario que cuando el Servicio de Administración Tributaria (SAT) lleve a cabo la publicación de los datos de los contribuyentes en su página de internet (nombre y registro federal respectivo), emita y notifique a la brevedad una resolución debidamente fundada y motivada, a cada uno de los causantes que aparezcan en el listado denominado "*Relación de contribuyentes incumplidos*", en la que les indique las causas particulares por las cuales se decidió incluirlos en el mismo, pues la publicación de sus datos personales en la página de internet del SAT, constituye un acto de molestia. Por otra parte, tratándose de contribuyentes que, estando inscritos ante el registro federal respectivo, se encuentren como no localizados, las autoridades fiscales sólo deben llevar a cabo la publicación de los datos de aquéllos que se encuentren en una hipótesis de incumplimiento sistemático de sus obligaciones fiscales, es decir, totalmente abstraídos de la acción del fisco y, no cuando simplemente el SAT no los encuentre, toda vez que es desmesurado equiparar a causantes que simplemente no fueron localizados en su domicilio pero que no están totalmente abstraídos de la acción del fisco, con las otras hipótesis previstas de contribuyentes incumplidos a que se refiere el artículo 69 del CFF. Finalmente, se estima que en relación con las dos últimas hipótesis que contempla el artículo 69 en cita y que el SAT interpreta en el sentido de publicar únicamente los créditos fiscales que a partir de 2014 se vayan condonando o cancelando, debe concluirse que esta interpretación que el SAT realiza por, sí y ante, sí incluye una distinción que la ley no contempla, pues el precepto legal en comento no da un tratamiento diferenciado a las hipótesis de excepción a la reserva fiscal, además de que con esta acción el SAT incumple con la finalidad de la reforma, que es transparentar el ejercicio de las facultades relativas a la cancelación y condonación de créditos fiscales.

**Criterio sustentado en:**

**Análisis Sistémico 1/2014.**



**5/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014)

**DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA. EL ARTÍCULO 13 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN LIMITA SU ACCESO AL RESTRINGIR A HORAS HÁBILES LA PRESENTACIÓN DE PROMOCIONES CON TÉRMINO FATAL.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de votos, al resolver el amparo en revisión número 665/2012, declaró inconstitucional el primer párrafo del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que la obligatoriedad de presentar las promociones dirigidas a las autoridades fiscales dentro del horario de las 07:30 a las 18:00 horas, impide el pleno acceso a la justicia, toda vez que restringe a los contribuyentes el tiempo efectivo para ejercer sus derechos. Con base en ello, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que el Servicio de Administración Tributaria debe determinar horarios para recepción de los documentos que los contribuyentes presentan ante sus oficinas, sin limitarlos de manera discrecional, de tal suerte que se eliminen obstáculos institucionales y normativos mediante la implementación de los mecanismos necesarios -como podría ser el uso de buzones o la emisión de criterios que tengan por presentados los documentos dentro del término legal previsto para tal efecto cuando sean recibidos al día hábil siguiente-, a fin de salvaguardar y dar plena vigencia al derecho fundamental de acceso a la justicia.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 2/2014.**

**6/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014)

**PRESTAMOS QUE ACREDITAN DEPOSITOS DEL CONTRIBUYENTE. DOCUMENTACIÓN QUE LAS REVISORAS NO PUEDEN REQUERIR.** Cuando la determinación de ingresos a cargo del contribuyente se basa en depósitos bancarios, de conformidad con la fracción III, del artículo 59, del Código Fiscal de la Federación, respecto de los cuales aquél alega contar con contratos de mutuo o préstamo mercantil, el sujeto revisado debe acreditar el origen y procedencia, así como el registro contable relativo. Por lo tanto, si bien el contribuyente revisado debe exhibir a la autoridad la documentación soporte de los préstamos como puede ser: los contratos que celebró, el nombre, domicilio y registro federal de contribuyentes de sus acreedores, así como toda la información relacionada con las operaciones que celebró; no puede estimarse en cambio, que se encuentre obligado a exhibir documentación que pertenezca al tercero acreedor, como pudieran ser las fichas de los depósitos por las que dicho tercero le suministró el recurso, ya que no es documentación propia, ni tampoco se encuentra obligado a conservarla en términos del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 72-II-B/2013**

**7/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

**RELACIÓN DE CONTRIBUYENTES INCUMPLIDOS. CRÉDITOS FISCALES CANCELADOS O CONDONADOS ANTERIORES AL 2014.** A partir del 1° de enero de 2014 el legislador habilitó a la autoridad fiscal, a través de la reforma al artículo 69 del Código Fiscal la Federación, para hacer públicos el nombre y registro federal respectivo de los contribuyentes que, entre otros supuestos, tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido cancelados o se les hubieren condonado. Sin embargo, el Servicio de Administración Tributaria sólo publica en su página de internet —en el apartado “*Relación de contribuyentes incumplidos*”—, los datos de los causantes a los que les han cancelado o condonado créditos fiscales a partir del 1° de enero de 2014, lo cual, en opinión de este *Ombudsman fiscal*, constituye una aplicación selectiva de la norma que no dispone que sólo se publicarán los datos de los contribuyentes beneficiados con estas figuras a partir de la entrada en vigor de la citada reforma. Por tales motivos, el Servicio de Administración Tributaria debe hacer públicos los datos de los contribuyentes a los que les condonó o canceló una deuda tributaria antes del 1° de enero de 2014, sin que por ello pueda estimarse que existe una aplicación retroactiva en perjuicio de aquéllos, pues si bien es cierto que son hechos acontecidos y consumados en el pasado, también lo es que los mismos no se ven modificados o alterados con la simple publicación de los datos correspondientes a RFC y nombre o denominación social de los contribuyentes en cuestión; en cambio, si no se hacen públicos dichos datos, pudiera actualizarse una afectación directa a los derechos fundamentales de los gobernados, en específico al derecho fundamental a la información consagrado en el artículo 6° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 1/2014.**

**8/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

**SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS EN OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS NO SUJETAS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES.** El artículo 213, párrafo décimo noveno de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) —vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, actualmente 177—, dota a la autoridad fiscal de facultades para determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, siempre que: i) se trate de contribuyentes que se encuentren sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES); ii) obtengan sus ingresos de fuente de riqueza ubicada en el país y, iii) se trate de partes relacionadas; precepto que se encuentra ubicado en el Título VI de la LISR, que se compone de 2 capítulos, el primero correspondiente a los REFIPRES y el segundo relativo a las empresas multinacionales. No obstante la claridad del precepto, la autoridad tributaria lo interpreta en el sentido de que, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, puede determinar la simulación de actos jurídicos para efectos de establecer los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto sobre la renta, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas, lo cual en opinión de este Organismo Defensor de los Derechos de los

Contribuyentes es incorrecto, toda vez que con base en los principios de seguridad y certeza jurídica, las leyes que establecen cargas a los particulares deben interpretarse de manera estricta, encontrándose la autoridad obligada a aplicar la hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en la misma. En este orden de ideas, si la autoridad fiscal determina la simulación de actos jurídicos entre contribuyentes que no se encuentran sujetos a REFIPRES —aunque sean partes relacionadas—, vulnera en perjuicio de aquéllos el derecho fundamental de seguridad y certeza jurídica, pues se encuentra obligada a aplicar la hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en la norma, máxime que el ejercicio de las facultades de comprobación, en cuanto se traducen en actos afectatorios de los gobernados, debe ejercerse de forma restrictiva y no ampliada, pues así se deriva de los principios que conforman los derechos fundamentales, de acuerdo con el artículo 1° *Constitucional*; que autoriza la interpretación jurídica extensiva cuando se trata de derechos fundamentales protegidos y, restringida, cuando se trata de establecer límites al ejercicio de la autoridad; de tal forma que si ésta ciñe su actuación a este precepto, estará otorgando plena vigencia al principio *pro persona* que debe revestir todo acto de autoridad.

**Criterio sustentado en:**  
**Análisis Sistémico 10/2013.**

**9/2014/CTN/CS-SASEN (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 25/04/2014)**

**RENTA. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR CUANDO NO HAY COINCIDENCIA ENTRE LA CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL CONTRIBUYENTE Y LOS DATOS EN PODER DE LA AUTORIDAD FISCAL.** El programa de devoluciones automáticas del impuesto sobre la renta es una facilidad que el Servicio de Administración Tributaria implementa para que el contribuyente pueda obtener el saldo a favor manifestado en su declaración anual del ejercicio, con sólo señalar en ésta que ejerce dicha opción. Ahora bien, esta facilidad no prevé la posibilidad de que la autoridad fiscal requiera al propio contribuyente o a un tercero en caso de encontrar inconsistencias, por lo que ante esta situación da por terminado el trámite correspondiente teniendo como no autorizada la devolución de saldo a favor expresada por el contribuyente en su declaración, lo cual, en opinión de este Organismo autónomo, constituye una práctica indebida, pues cuando la autoridad fiscal, al verificar la procedencia de la solicitud de devolución manifestada en la declaración anual del ejercicio -al amparo de dicho programa-, detecta diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo informado por su retenedor, en una aplicación de mejores prácticas administrativas deberá requerir directamente a este último los informes, datos o documentación pertinentes para aclararlas, haciendo uso para tal fin de la facultad que le confiere el artículo 41-A del Código Fiscal de la Federación, pues dejar a cargo del contribuyente que haga esta aclaración, requiriéndole cuestiones que no están a su alcance o no le son directamente imputables, le genera cargas de difícil o imposible cumplimiento por tratarse de informes, datos o documentos que no obran en su poder, resultando dicha práctica

contraria a lo que dispone el artículo 4° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que establece que los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, así como que sus actuaciones -que requieran la intervención de los causantes- deberán llevarse a cabo en la forma que resulte menos onerosa para éstos.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 5/2014.**

*Relacionado con:*

**Criterio Jurisdiccional 12/2014**

**10/2014/CTN/CS-SASEN (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 3/06/2014)**

**RESERVA DE INFORMACIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY FEDERAL DE TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA GUBERNAMENTAL. NO APLICA A LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CUANDO, EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES, REQUIERE A LAS AUTORIDADES FISCALES.** Las disposiciones establecidas en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG) regulan únicamente las modalidades del derecho de los particulares para acceder a la información en archivos gubernamentales; en ese sentido, tratándose de solicitudes entre autoridades —específicamente de requerimientos efectuados por este *Ombudsman* en materia fiscal en el ejercicio de sus atribuciones—, no aplica la reserva de información o documentación establecida en la fracción V, del artículo 13 de la Ley mencionada, por corresponder a un ámbito distinto de aplicación, y en esa virtud las autoridades fiscales, no pueden negar la información o documentación solicitada, invocando los supuestos de la citada Ley, ya que dicha reserva constituye una limitación al derecho a la información y a la transparencia que tienen los gobernados, por lo que no puede operar respecto de un Organismo del Estado Mexicano, que persigue una función pública, de acuerdo con su Ley orgánica, según opinión del IFAI.

*Criterio sustentado en:*

**Expediente número 65-VII-A/2013**

**Resolución del IFAI**

**11/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 27/06/2014)

**DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EN ESTRICTO APEGO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, LA AUTORIDAD FISCAL NO PUEDE TENER POR DESISTIDO DEL TRÁMITE AL CONTRIBUYENTE ANTE CUMPLIMIENTOS PARCIALES DE REQUERIMIENTOS.**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22, sexto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal podrá tener por desistido al contribuyente de su trámite de devolución únicamente cuando no atienda los requerimientos formulados dentro del plazo legal concedido —20 días primer requerimiento y 10 días segundo requerimiento—. En consecuencia, si la autoridad fiscal decreta el desistimiento del trámite apoyándose en supuestos distintos al antes señalado —como pudiera ser un cumplimiento parcial—, en opinión de este *Ombudsman*, es claro que se actualiza un desacato a la norma, transgrediéndose en perjuicio del contribuyente el principio de legalidad consagrado en el artículo 16 constitucional que establece que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley expresamente les permite.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 3/2014.**

**12/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)

**VALOR AGREGADO. EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9, FRACCION II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 29 DE SU REGLAMENTO, APLICA CON INDEPENDENCIA DE QUE LOS CONTRIBUYENTES LLEVEN O NO A CABO DE MANERA CONJUNTA, LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACIÓN Y SU ENAJENACIÓN.**

Del contenido de los artículos 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 29 de su Reglamento, se advierte que la intención del legislador fue exentar del pago de dicho impuesto a la enajenación de construcciones adheridas al suelo utilizadas o destinadas a casa habitación, sin condicionar en ninguna forma el beneficio, a otras actividades; asimismo, la referida disposición reglamentaria incluyó en la exención prevista en ley, a la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para este fin, proporcionando la mano de obra y materiales. En este orden de ideas, resulta indudable que no puede sujetarse la exención prevista para la enajenación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, a que esa actividad se realice en forma conexas con la prestación de servicios de construcción de dichos inmuebles proporcionando la mano de obra e insumos necesarios, toda vez que el precepto reglamentario sólo buscó ampliar el beneficio, pero no limitarlo, es decir, la exigencia de que converjan en un mismo contribuyente las dos actividades, no está prevista en los citados dispositivos, ya que lo único que establecen, es que ambos tipos de actividades están exentos de la obligación de pagar el impuesto al valor agregado.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 94-II-B/2014.**

**13/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE PRESUMIR LA BUENA FE DEL CONTRIBUYENTE.** El artículo 2, fracción II, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece como derecho de los contribuyentes obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables. Por su parte el artículo 21 de la citada Ley establece que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe; por lo tanto, no basta que la autoridad fiscal argumente, para negar de manera sistemática a los pagadores de impuestos las devoluciones del impuesto al valor agregado que procedan, que éstas son fraudulentas o simuladas, pues es necesario que sea la propia autoridad la que funde y motive, de manera fehaciente, en cada caso en particular, esos actos ilícitos, pues presumir de manera genérica que los actos realizados por los contribuyentes que dan derecho a obtener la devolución de los saldos a favor del citado gravamen son ilícitos, es una práctica administrativa que resulta contraria al debido proceso establecido en los artículos 14 y 16 constitucionales.

*Criterio Sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 3/2014.**

**14/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. REQUERIMIENTOS EXCESIVOS E INNECESARIOS. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE ABSTENERSE DE EMITIRLOS.** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, 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 impuesto al valor agregado. Asimismo, el propio artículo 22 del citado Código tributario sólo les permite a dichas autoridades requerir lo que se encuentre vinculado con el trámite de devolución, 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”*; por lo tanto, a juicio de este Ombudsman fiscal se transgreden en perjuicio de los pagadores de impuestos los principios de legalidad y certeza jurídica cuando en una mala práctica administrativa las autoridades fiscales formulan requerimientos de información o documentación que no se encuentran relacionados o vinculados con el trámite de devolución, lo que trae como consecuencia que su actuación esté fuera del marco de la ley, provocando además incertidumbre en los contribuyentes al requerírseles documentos e información que no se encuentran obligados a exhibir por no tener relación directa con las operaciones que generaron el saldo a favor y cuya devolución se solicita.

*Criterio Sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 3/2014.**

**15/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 26/09/2014)

**DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LOS REQUERIMIENTOS EXTEMPORÁNEOS DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN A LOS CONTRIBUYENTES, LES OCASIONAN UN GRAVE ESTADO DE FALTA DE CERTEZA Y SEGURIDAD JURÍDICA.** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22, sexto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal a fin de verificar la procedencia de la devolución, podrá requerir a los contribuyentes información o documentación adicional a la presentada con su solicitud. Asimismo, el numeral en cita establece que estos requerimientos deberán formularse dentro del plazo de 20 y 10 días, según se trate del primer o segundo requerimiento, respectivamente. En consecuencia, si la autoridad fiscal notifica estos requerimientos de forma extemporánea, con estas actuaciones incurre en malas prácticas administrativas, ya que dilata innecesariamente los trámites de devolución, al no pronunciarse en el plazo legal sobre la idoneidad de la información o documentación presentada por el contribuyente con respecto a la solicitud de la devolución de su saldo, ocasionándole un grave estado de falta de certeza y seguridad jurídica.

*Criterio Sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 3/2014.**

**16/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 26/09/2014)

**DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE INDICAR CON CLARIDAD Y PRECISIÓN LOS MOTIVOS DEL INICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.** El artículo 22, noveno párrafo, del Código Fiscal de la Federación, permite a la autoridad fiscal iniciar sus facultades de comprobación en los trámites de devolución, a fin de verificar su procedencia. Para tales efectos, la orden de revisión que emita, en opinión de este *Ombudsman* fiscal, debe señalar de forma clara y precisa los motivos por los cuales considera indispensable iniciar sus facultades de comprobación; por ende, si la autoridad fiscal emite una orden de revisión genérica sin especificar en ningún momento qué es lo que se busca y cuál es el objeto particular o específico de la diligencia -como expresamente lo prevé el artículo 16 Constitucional- incurre en una mala práctica administrativa, vulnerando los derechos fundamentales de los contribuyentes a quienes dirige la orden de revisión, máxime que cuando se inician las facultades de comprobación, la autoridad ya pudo haber sometido a los contribuyentes al cumplimiento de uno o dos requerimientos de información y documentación, por lo que en la orden necesariamente se debe expresar y precisar qué documentos e información proporcionados o no, por los contribuyentes, son los que motivan el inicio de las facultades de comprobación.

*Criterio Sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 3/2014.**

**17/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 26/09/2014)

**RENTA. CONSTITUYE UNA BUENA PRÁCTICA ADMINISTRATIVA QUE LA AUTORIDAD FISCAL HAGA EXTENSIVO A TODOS LOS CONTRIBUYENTES, UN CRITERIO EMITIDO EN BENEFICIO DE ÉSTOS POR LA SCJN. GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTRANJERO A PRORRATA.** El artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 – actual 28, fracción XVIII—, dispone que no son deducibles los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes de dicho impuesto, en los términos de los Títulos II o IV de la Ley de la materia. Sin embargo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), al resolver el ADR 2424/12, llevó a cabo una interpretación sistemática y progresiva de la fracción y precepto citados, estableciendo que no deben interpretarse de manera absoluta e irrestricta. En tal sentido, considerando que la interpretación efectuada por la SCJN deriva de un amparo directo en revisión, este Ombudsman Fiscal sugirió al Servicio de Administración Tributaria emitir criterio normativo o regla de carácter general para que, si los contribuyentes se ubican en el supuesto previsto y cumplen con los requisitos que para tal efecto dispone la autoridad fiscal –con base en lo resuelto por la SCJN-, tengan la certeza jurídica de que podrán deducir los gastos que hagan en el extranjero a prorrata, salvaguardando así el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

*Criterio Sustentado en:*

**Análisis Sistémico 7/2014.**

**18/2014/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 27/10/2014)

**COMPROBANTES FISCALES IMPRESOS. ÚNICOS REQUISITOS QUE EL CONTRIBUYENTE, A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN, ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010).** El artículo 29 del Código Fiscal citado, permite la expedición de dos tipos de comprobantes fiscales: i) los impresos y ii) los digitales. Los contribuyentes que pretenden deducir o acreditar con base en los comprobantes fiscales impresos únicamente están obligados a cerciorarse que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes, de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que contienen los datos previstos en el diverso artículo 29-A del referido Código. En cambio, tratándose de comprobantes fiscales digitales, los contribuyentes tienen la obligación de comprobar su autenticidad, consultando en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, si el número de folio de dicho comprobante fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado y no ha sido cancelado. Consecuentemente, en opinión de este *Ombudsman* fiscal, la autoridad no puede exigir al



contribuyente a favor de quien se expiden los comprobantes fiscales impresos, que compruebe la autenticidad de los mismos mediante la consulta en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta 120-II-B/2014**

**19/2014/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 11va.Sesión Ordinaria 28/11/2014*)

**RECURSO DE REVOCACIÓN. EN OPINIÓN DE ESTE ORGANISMO PESE A LA REFORMA VIGENTE A PARTIR DE 2014, PERSISTE EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A CONOCER DENTRO DEL TRÁMITE DEL MISMO LOS ACTOS Y RESOLUCIONES QUE MANIFIESTEN DESCONOCER O LOS NOTIFICADOS ILEGALMENTE Y A PRONUNCIARSE SOBRE LOS MISMOS.** Los contribuyentes que optan por recurrir actos y resoluciones fiscales a través del recurso de revocación deben contar con la certeza de que la autoridad les dará a conocer el acto administrativo y su notificación cuando aleguen que aquél no les ha sido notificado, o bien que lo fue de manera ilegal; pues si bien es cierto que con la derogación del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación –vigente hasta el 31 de diciembre de 2013- se suprimió el procedimiento para tramitar este tipo de impugnaciones, también lo es que con el objeto de respetar los derechos fundamentales de tutela judicial efectiva, certeza jurídica, audiencia y debido proceso, la autoridad fiscal debe darle a conocer a los recurrentes el acto administrativo que han manifestado desconocer, así como su constancia de notificación y otorgarles un plazo razonable para que se pronuncien respecto a estas actuaciones antes de que se emita la resolución que resuelva dicho medio de defensa. Lo anterior, en virtud de que la tramitación y resolución del recurso de revocación como medio de impugnación de actos y resoluciones fiscales constituye una actividad de auto control de la legalidad de éstos para la eficacia de la actuación de la autoridad fiscal, que es de orden público y que está sujeta al irrestricto respeto de los derechos fundamentales antes señalados.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 4/2014.**

# 2015

**1/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015)

**COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI). LA MULTA QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 83, FRACCIÓN VII, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE RESPETAR EL PLAZO DEL ARTÍCULO 39 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO.** De conformidad con el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación (CFF), las autoridades fiscales tienen la facultad de revisar el cumplimiento de obligaciones relacionadas con la expedición de los CFDI. Sin embargo, la práctica de dichas visitas en todo caso debe respetar el plazo establecido en el artículo 39 del Reglamento del CFF para la expedición, por parte del emisor, del citado comprobante y que son las veinticuatro horas siguientes a cuando tuvo lugar la operación respectiva. Por tanto, en opinión de este *Ombudsman* fiscal, no procede imponer a los emisores de los CFDI, la multa prevista en el artículo 83, fracción VII, del CFF —por no expedir, entregar o poner a disposición de los clientes los CFDI—, la que sólo procedería cuando el visitador constate, durante el desarrollo de la visita, que el emisor ofrece como única posibilidad al cliente, generar el CFDI en una página electrónica, sin que pueda obtenerlo en el propio establecimiento al momento de efectuar la operación, o bien, cuando dicho emisor se niegue a recibir o recabar los datos de identificación del cliente para la generación del comprobante, no obstante su petición expresa.

**Criterio sustentado en:**

**Análisis Sistémico 1/2015.**

**Relacionado con:**

**Criterio Jurisdiccional 6/2015.**

**2/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015)

**VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 29 DEL REGLAMENTO DE LA LEY RESPECTIVA, APLICA A QUIENES CONSTRUYEN INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACIÓN, SIN QUE SEA NECESARIO QUE EL MISMO CONTRIBUYENTE REALICE LA ENAJENACIÓN DE AQUÉLLOS.** De conformidad con el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA), la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para este fin, se consideran comprendidas dentro de la exención prevista en la fracción II del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siempre que el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materiales. Al respecto este *Ombudsman* fiscal le sugirió al Servicio de Administración Tributaria (SAT) establecer en un Criterio Normativo que la citada exención no se encuentra supeditada a que el prestador de servicios de construcción también

lleve a cabo la enajenación del inmueble, es decir, que estableciera como criterio definido por ese Órgano desconcentrado que no debe haber conexidad entre ambas actividades. Por su parte, el SAT al rendir su informe coincidió con la postura de este Organismo al señalar que el RLIVA no especifica que quien enajena la casa habitación debe ser la misma persona que presta el servicio de construcción, es decir, no se hace referencia —en dicha disposición reglamentaria— a un acto conexo con la enajenación de dicho inmueble para que se considere exento del impuesto al valor agregado, toda vez que su contenido se limita a señalar que debe cumplirse con la condicionante de que el prestador del servicio de construcción proporcione el material y la mano de obra, lo cual no implica una conexidad. Por lo tanto no es necesario, para que aplique la exención prevista en el artículo 29 del RLIVA, que coincidan en un mismo contribuyente la prestación de servicios de construcción con la enajenación de inmuebles destinados a casa habitación.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 2/2015.**

*Relacionado con:*

**Criterio Sustantivo 12/2014/CTN/CS-SASEN.**

**3/2015/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015*)

**AGENTE ADUANAL. LA CANCELACIÓN DE SU PATENTE NO PROCEDE CUANDO EL RFC ASENTADO EN EL PEDIMENTO ES INEXACTO POR ASÍ HABER SIDO PROPORCIONADO POR EL IMPORTADOR, PUES LA PREVALIDACIÓN DE DATOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16-A DE LA LEY ADUANERA (LA) NO PREJUZGA SOBRE LA AUTENTICIDAD DE LOS DATOS EN EL ASENTADOS.**

Los artículos 162, fracción VI y 165, fracción III de Ley Aduanera (LA) prevén respectivamente, que son obligaciones del agente aduanal entre otras, declarar, bajo protesta de decir verdad, la clave del RFC del destinatario o del remitente de las mercancías, y que será cancelada la patente del agente aduanal, cuando se señale en el pedimento, entre otros datos, un RFC inexistente. Asimismo el numeral 54 de la LA en su primer párrafo señala que el agente aduanal será responsable de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados en los despachos en que intervenga y, en su fracción I, establece como excluyente de responsabilidad cuando la inexactitud o falsedad provenga de los datos o documentos proporcionados por el importador. En tales circunstancias, en opinión de esta Procuraduría, el agente aduanal no puede ser sujeto de responsabilidad en el trámite aduanero, y por ende la autoridad no podría cancelar su patente, cuando éste asiente un RFC inexistente de un importador persona física, si la inexactitud deriva de la información proporcionada por el propio importador. Lo anterior, tomando en cuenta que el sistema electrónico establecido en el artículo 16-A de la LA, para la prevalidación de datos contenidos en los pedimentos, como lo es el RFC del importador, no

prejuzga sobre la autenticidad de la información o datos cargados en el Sistema, sino únicamente comprueba que los datos asentados en el pedimento estén dentro de los criterios sintácticos, catalógicos, estructurales y normativos, para ser presentados al sistema electrónico del SAT.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número PRODECON/SASEN/DGEN/II/005/2015.**

**4/2015/CTN/CS-SASEN (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 24/04/2015)**

**LISTADO DE CONTRIBUYENTES PUBLICADOS CON BASE EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOGRAN DEMOSTRAR QUE NO SIMULARON OPERACIONES.**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación -vigente a partir del 1° de enero de 2014-, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) publica listados provisionales en el Diario Oficial de la Federación y en su página de internet con los datos de los contribuyentes respecto de quienes presume la inexistencia de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales que emiten, otorgándoles un plazo de quince días para desvirtuar tales imputaciones. Posteriormente, dicho Órgano desconcentrado publica un listado definitivo en los citados medios, respecto de los contribuyentes que no lograron desvirtuar la presunción de operaciones inexistentes. Ahora bien, este *Ombudsman* fiscal observa la situación a la que se enfrentan aquellos contribuyentes que sí logran desvirtuar la presunción y por lo tanto no son incluidos en la segunda publicación que es la definitiva; en consecuencia, para proteger su derecho fundamental al honor y a la fama pública y comercial, en opinión de esta Procuraduría, una vez que se tenga por aclarada la situación fiscal de este tipo de contribuyentes, el SAT debe darle la misma publicidad a sus datos que aquéllos que no logran desvirtuar dichas presunciones, con el objeto de darle a conocer al público en general que no realizaron operaciones inexistentes.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 4 /2015.**

*Relacionado con:*

**14/2013/CTN/CS-SPDC**

**15/2013/CTN/CS-SPDC**

**43/2013/CTN/CS-SASEN**

**6/2014/CTN/CS-SPDC**

**5/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 22/05/2015)

**VALOR AGREGADO. PARA ACREDITARLO NO SE REQUIERE EL CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 15-A DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.** El artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), establece cuales son los requisitos que se deben cumplir para el acreditamiento de dicha contribución, entre otros, que el impuesto corresponda a servicios por los cuales se deba pagar el IVA establecido en ley, que haya sido trasladado expresamente, que conste en comprobantes fiscales por separado y que se haya pagado efectivamente en el mes de que se trate. Por su parte el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo (LFT), regula relaciones de orden estrictamente laboral bajo el régimen de subcontratación, estableciendo una serie de supuestos o condiciones normativas que de no cumplirse, generan derechos y obligaciones para las partes en materia de trabajo y de seguridad social, razón por la que, en opinión de esta Procuraduría, no es jurídicamente correcto que la autoridad fiscal condicione la procedencia del saldo a favor materia del acreditamiento al cumplimiento de requisitos establecidos en un ordenamiento de carácter laboral; de ahí que para determinar si un contribuyente tiene o no derecho a acreditar el IVA pagado por la prestación de servicios que recibió, basta con probar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 5° de la LIVA; máxime que la Ley Federal del Trabajo, no es supletoria a la materia fiscal.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta: 05-YUC-II-C/2014.**

**6/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 22/05/2015)

**VALOR AGREGADO. SU ACREDITAMIENTO RESULTA PROCEDENTE CUANDO EL PAGO DEL IMPUESTO LO REALIZA UN TERCERO.** El artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), establece que una contraprestación se considera efectivamente cobrada cuando se recibe en efectivo, en bienes o servicios, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de la obligación que dé lugar a la contraprestación; por su parte, el numeral 5, fracción III, de la citada Ley, dispone que el IVA será acreditable, siempre y cuando haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate; ahora bien, si consideramos que una forma de extinción de la obligación es a través del pago, no obstante que el mismo se efectúe por conducto de un tercero, derivado de una relación contractual con el deudor en la cual se subroga al cumplimiento de la obligación que dio lugar a la contraprestación, es claro que, con ello, se satisface el interés del acreedor y, por ende, el deudor estará en posibilidad de acreditar el impuesto trasladado, al considerarse efectivamente pagado; lo anterior, sin perjuicio de que quien acredite el impuesto cumpla con los demás requisitos que para dicha figura establezcan las disposiciones fiscales.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta: 06-YUC-II-C/2014.**

**7/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 22/05/2015)

**MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA AUTORIDAD FISCAL, A FIN DE OTORGAR CERTEZA JURÍDICA A LOS CONTRIBUYENTES, DEBE IMPLEMENTARLAS CUANDO REALICE ACCIONES DE COBRO PERSUASIVO.** Los artículos 33, fracciones I, inciso a) y III del Código Fiscal de la Federación; 2° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, así como 7° del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, establecen los fundamentos para que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) realice acciones de “cobro persuasivo” y pueda implementar programas y campañas encaminadas a mejorar la recaudación a través del cumplimiento voluntario y asistido de los contribuyentes. Por su parte, el artículo 2° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente señala que éstos, entre otros, tienen los siguientes derechos: i) ser informados y asistidos por las autoridades fiscales; ii) conocer el estado en el trámite de los procedimientos en que se encuentren involucrados; iii) ser tratados con el debido respeto y consideración por parte de los servidores públicos que integran la Administración Tributaria, y iv) derecho a que cualquier actuación que sufran por parte de la autoridad se lleve a cabo *en la forma menos onerosa*. En tal sentido, esta Procuraduría considera que estos derechos formalmente reconocidos en Ley, sientan las bases para verificar y establecer válidamente el contenido y alcance de las “mejores prácticas administrativas”. Por lo anterior y a efecto de salvaguardar en todo momento los derechos de los contribuyentes, el SAT en su programa de “cobro persuasivo” debe implementar las mejores prácticas a fin de evitar la vulneración de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, a través, entre otras de las siguientes acciones: 1) uniformar sus actuaciones de “cobro persuasivo”, reduciendo al mínimo la discrecionalidad del servidor público que las ejecuta; 2) abstenerse de utilizar lenguaje intimidatorio para dirigirse al contribuyente; 3) proporcionar información clara y objetiva; 4) no solicitar cargas excesivas de documentación e información; 5) ponderar y graduar la adopción de medidas de “cobro persuasivo”, según el perfil de cada contribuyente, y 6) utilizar únicamente formatos oficiales.

**Criterio sustentado en:**

**Análisis Sistémico 8/2015.**

**Relacionado con Criterios Sustantivos:**

**14/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CUENTA CON FACULTADES PARA RECOMENDAR SU ADOPCIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES.”

**15/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. SU CONCEPTO.”

**16/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA CONSTITUYE LA PUBLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NORMATIVOS PORQUE OTORGA CERTEZA Y CONFIANZA A LOS CONTRIBUYENTES. ”

**17/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS, SITUACIONES IGUALES.”

**42/2013/CTN/CS-SASEN** “DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. LAS MEJORES PRÁCTICAS SE MATERIALIZAN CUANDO LAS AUTORIDADES INTERVIENEN PARA EVITAR ERRORES REITERADOS.”

**43/2013/CTN/CS-SASEN** “DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. MEJORES PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SU PROTECCIÓN.”

**12/2015/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. EL QUE LOS ACTOS DE LA AUTORIDAD SE ENCUENTREN IMPUGNADOS POR LOS CONTRIBUYENTES, NO PUEDE SER PRETEXTO PARA QUE AQUÉLLAS CONDICIONEN LA REPARACIÓN DE VIOLACIONES DE DERECHOS A LA DECISIÓN DEL JUZGADOR, O BIEN, A LA EFICACIA DE LA DEFENSA, SINO QUE BASTA CON LA RECOMENDACIÓN DEL OMBUDSMAN.”

**8/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 22/05/2015)

**MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE ADOPTARLAS EN LAS ACCIONES DE COBRO PERSUASIVO QUE REALIZA, A FIN DE EVITAR VIOLACIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES, INDEPENDIEMENTE DEL NÚMERO DE CASOS DOCUMENTADOS.** En opinión de esta Procuraduría, las acciones de “cobro persuasivo” realizadas por el Servicio de Administración Tributaria cuando incurren en violación a los derechos de los contribuyentes, no debe evaluarse en función del número de casos documentados por este *Ombudsman* fiscal, pues la existencia de factores como el temor o el desconocimiento pueden inhibir a los contribuyentes para denunciar dichas violaciones. Además tratándose de violaciones a los derechos humanos de los pagadores de impuestos, la gravedad no depende de su número, sino de las acciones que se instrumentan para su comisión. En este sentido, lo verdaderamente trascendente son las medidas que deben implementarse para evitar que se sigan ejecutando dichas violaciones por parte de la autoridad fiscal.

**Criterio sustentado en:**

**Análisis Sistémico 8/2015.**

**Relacionado con Criterios Sustantivos:**

**14/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CUENTA CON FACULTADES PARA RECOMENDAR SU ADOPCIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES.”

**15/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. SU CONCEPTO.”

**16/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA CONSTITUYE LA PUBLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NORMATIVOS PORQUE OTORGA CERTEZA Y CONFIANZA A LOS CONTRIBUYENTES.”

**17/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS, SITUACIONES IGUALES.”

**42/2013/CTN/CS-SASEN** “DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. LAS MEJORES PRÁCTICAS SE MATERIALIZAN CUANDO LAS AUTORIDADES INTERVIENEN PARA EVITAR ERRORES REITERADOS.”

**43/2013/CTN/CS-SASEN** “DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. MEJORES PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SU PROTECCIÓN.”

**12/2015/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. EL QUE LOS ACTOS DE LA AUTORIDAD SE ENCUENTREN IMPUGNADOS POR LOS CONTRIBUYENTES, NO PUEDE SER PRETEXTO PARA QUE AQUÉLLAS CONDICIONEN LA REPARACIÓN DE VIOLACIONES DE DERECHOS

*A LA DECISIÓN DEL JUZGADOR, O BIEN, A LA EFICACIA DE LA DEFENSA, SINO QUE BASTA CON LA RECOMENDACIÓN DEL OMBUDSMAN. ”*

**9/2015/CTN/CS-SASEN** *(Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 26/06/2015)*

**MEJORES PRÁCTICAS EN LAS ACCIONES DE COBRO PERSUASIVO. NO BASTA CON QUE LA AUTORIDAD FISCAL CUMPLA LA LEY.** Dada la evolución del Estado moderno y la ampliación y extensión creciente de las actuaciones administrativas, es común que los gobernados se enfrenten con acciones de las autoridades que no alcanzan a configurar actos que puedan ser objeto de impugnación ante las autoridades jurisdiccionales. En tal sentido, se considera que la serie de acciones de cobro persuasivo que lleva a cabo el Servicio de Administración Tributaria, tales como, cartas u oficios invitación, correos electrónicos, mensajes de texto SMS, entrevistas personales, gestión telefónica, entre otras, debe ser tutelada por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a efecto de proteger los derechos de los pagadores de impuestos, pues tal es la función propia del *Ombudsman* fiscal en su carácter de defensor del pueblo, como protector no judicial de derechos. En ese sentido, las autoridades al implementar las acciones de cobro persuasivo, deben respetar los derechos consagrados en el artículo 2° de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, en especial, los que se refieren a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes, se lleven a cabo de la manera que les resulte menos onerosa; así como a ser tratados con el debido respeto y consideración por parte de los servidores públicos. Por lo tanto, el que las autoridades fiscales acaten las disposiciones legales, no basta para que se produzca el respeto cabal de los derechos de los gobernados, sino que la autoridad debe adoptar, en todo caso, las mejores prácticas, y en forma muy especial, en el caso de las acciones de cobro persuasivo, ya que se trata, como se ha visto, de actos que ni siquiera están sujetos a control judicial, lo que pone en evidencia la relevancia del criterio.

***Criterio sustentado en:***

**Análisis Sistémico 8/2015.**

***Relacionado con Criterios Sustantivos:***

**14/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CUENTA CON FACULTADES PARA RECOMENDAR SU ADOPCIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES.”

**15/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. SU CONCEPTO.”

**16/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA CONSTITUYE LA PUBLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NORMATIVOS PORQUE OTORGA CERTEZA Y CONFIANZA A LOS CONTRIBUYENTES.”

**17/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS, SITUACIONES IGUALES.”

**42/2013/CTN/CS-SASEN** “DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. LAS MEJORES PRÁCTICAS SE MATERIALIZAN CUANDO LAS AUTORIDADES INTERVIENEN PARA EVITAR ERRORES REITERADOS.”

**43/2013/CTN/CS-SASEN** “DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. MEJORES PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SU PROTECCIÓN.”



**12/2015/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. EL QUE LOS ACTOS DE LA AUTORIDAD SE ENCUENTREN IMPUGNADOS POR LOS CONTRIBUYENTES, NO PUEDE SER PRETEXTO PARA QUE AQUÉLLAS CONDICIONEN LA REPARACIÓN DE VIOLACIONES DE DERECHOS A LA DECISIÓN DEL JUZGADOR, O BIEN, A LA EFICACIA DE LA DEFENSA, SINO QUE BASTA CON LA RECOMENDACIÓN DEL OMBUDSMAN.

# Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes

## 2013

*1/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)*

**QUEJA ANTE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. SU NATURALEZA PARA EFECTOS DE SU PRESENTACIÓN.** El procedimiento de queja es un procedimiento sumario y extraordinario de salvaguarda de derechos de los contribuyentes, que se ubica dentro del marco general del artículo 102, apartado B de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, que se trata de un procedimiento de tutela no jurisdiccional de derechos que se rige bajo los principios de economía, celeridad, concentración, eficacia e inmediatez, de conformidad con los artículos 15 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 7 de los Lineamientos que Regulan el ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, y 13 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y; lo cual requiere que los que acudan a éste, expresen en forma concreta la esencia de las violaciones respecto de las cuales pretenden que conozca esta Procuraduría; lo anterior es así, porque las etapas en el procedimiento de quejas son mínimas y los términos muy cortos, de tal manera que debe precisarse con

objetividad y de manera concreta la pretensión del contribuyente, con la finalidad de que la autoridad fiscal federal en un plazo de tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento esté en condiciones de rendir el informe correspondiente.

**2/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013*)

**DERECHOS POR AGUAS NACIONALES. CASO EN QUE AL ACREDITARSE QUE LA EXPLOTACIÓN REALIZADA POR LA CONTRIBUYENTE FUE DE AGUAS INTERIORES SALOBRES, NO SE PIERDE EL DERECHO A LA EXENCIÓN CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 224, FRACCIÓN VI, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.** Tratándose de requisitos formales, su omisión debe ser valorada de manera cuidadosa cuando los mismos aplicados en sentido estricto ocasionan la pérdida del derecho de fondo del contribuyente, ya que lo que mandata el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, es que los sujetos contribuyan de manera proporcional, es decir, de acuerdo con su capacidad contributiva. Por lo tanto si una contribuyente ha utilizado por un lapso de varios años de manera continua aguas interiores salobres y ha contado con el certificado respectivo, expedido por la CONAGUA; la sola omisión de ese certificado por un año intermedio en el lapso mencionado, no es suficiente para que se le finque el cobro de derechos como si hubiera utilizado aguas nacionales no salobres; máxime cuando la propia autoridad en ningún momento sostiene, ni mucho menos acredita, que la empresa haya variado en ese solo año su proceso de extracción de las aguas, sino que simplemente aduce la falta del certificado, desconociendo además la existencia de un peritaje emitido en ese año sobre la salinidad del agua utilizada, y que fue realizado además por un laboratorio certificado por la propia CONAGUA. Razonar al contrario redundaría en violar el artículo 1º de la Constitución que mandata la interpretación pro persona, y desconocer la capacidad contributiva de la empresa al pretender cobrarle derechos sin haberse realizado el hecho imponible.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 6/2011**

**3/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013*)

**REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISIÓN, O BIEN, DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO SON DERROTABLES CUANDO LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que si bien los requisitos formales establecidos por las normas tributarias para poder ejercer los derechos o gozar de las deducciones y exenciones respectivas, son, sin duda, relevantes, lo cierto es que de la interpretación pro persona que mandata el nuevo texto del artículo 1º constitucional, así como de los principios que rigen esos derechos, consistentes en la universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; así como también, del mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, se desprende que los contribuyentes sólo están obligados a tributar en la medida de su capacidad contributiva. Por lo tanto, esta Procuraduría, como defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales de los pagadores de impuestos considera que debe valorarse en cada

caso si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo; máxime cuando ésta consiste en presumir la actualización de un hecho imponible, que del análisis de las propias circunstancias particulares del caso se advierte que jamás fue realizado por la contribuyente, y la autoridad, no niega ese extremo.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 6/2011**

**Recomendación 29/2012**

**Consulta número 54-II-A/2012**

**Consulta número 3-II-B/2013**

*Relacionado con:*

**Recomendación 1/2014**

**4/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013*)

**ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE CUENTAS BANCARIAS. LA ACTUACIÓN IRREGULAR DE LA AUTORIDAD FISCAL MOTIVA QUE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE PUEDA SEÑALAR COMO MEDIDA CORRECTIVA EL PAGO DE LOS DAÑOS Y PERJUICIOS OCASIONADOS.** Cuando la autoridad fiscal ordena la inmovilización de las cuentas bancarias de un contribuyente, so pretexto de que no fue localizado en su domicilio cuando se le iba a notificar en su carácter de tercero en el procedimiento de facultades de comprobación; si queda demostrado, en el propio trámite de la queja, que el contribuyente sí dio aviso en tiempo y forma de su cambio de domicilio, lo que incluso, reconocido por la autoridad, la motivó a levantar la medida de inmovilización; la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con fundamento en los artículos 1º, párrafo tercero, y 113, párrafo segundo, de la Constitución Política; 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 23, segundo párrafo, de la Ley Orgánica de esta Procuraduría, puede recomendar como medida correctiva la reparación de los daños y perjuicios causados a la contribuyente cuando ésta los acredita en el propio procedimiento de queja, pues el texto constitucional mandata que el Estado es responsable patrimonialmente de su actuación irregular.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 5/2012**

**5/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013*)

**INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS. LA TRANSFERENCIA DE FONDOS DE LA CUENTA DEL CONTRIBUYENTE, CUANDO AÚN ESTÁ SUBJÚDICE Y GARANTIZADO EL CRÉDITO FISCAL ES UNA ACTUACIÓN NOTORIAMENTE IRREGULAR E ILEGAL POR PARTE DE LA AUTORIDAD.** Si bien el artículo 156 bis del Código Fiscal de la Federación establece que una vez que el crédito fiscal quede firme se podrán transferir los fondos de la cuenta del contribuyente al Fisco Federal hasta por el monto necesario para cubrirlo (hipótesis que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha calificado como un procedimiento constitucional sumarísimo de cobro), lo cierto es

que mientras el crédito continúe impugnado en instancias judiciales o jurisdiccionales, la inmovilización de cuentas del contribuyente para la posterior transferencia de fondos a efecto de cubrir el crédito fiscal, se convierte en una actuación flagrantemente irregular e ilegal, por lo que las medidas correctivas ordenadas en la Recomendación que al respecto emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente necesariamente deben consistir, primero, en la devolución de los fondos indebidamente transferidos y la desinmovilización de la cuenta bancaria respectiva del contribuyente, toda vez que el crédito fiscal se encontraba debidamente garantizado ante la autoridad exactora, cuando esta misma de manera indebida ordenó la inmovilización y transferencia irregulares y, segundo, también deberá señalarse como medida correctiva la reparación de los daños y perjuicios ocasionados a la quejosa, con fundamento en lo expresamente dispuesto en el artículo 23, segundo párrafo, de la Ley Orgánica de la Procuraduría.

*Criterio sustentado en:*

*Recomendación 11/2012*

*6/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)*

**DEDUCCIONES AUTORIZADAS. NO DEBE EXIGIRSE EL CUMPLIMIENTO DE MAYORES REQUISITOS QUE LOS QUE EXPRESAMENTE ESTABLECE LA LEY.** Tratándose de personas morales las deducciones deben cumplir con los requisitos a que se refiere el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto es, que además de ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la sociedad, se encuentren amparadas con la documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales aplicables y estén debidamente registradas en la contabilidad del contribuyente. En ese sentido, si la autoridad fiscal pretende rechazar deducciones efectuadas por el contribuyente consistentes en adquisición de mercancía de sus proveedores por exigirle adicionalmente que compruebe gastos diversos como los de almacenaje, viaje, custodia y representación, que la autoridad presume debió necesariamente erogar la contribuyente al efectuar las operaciones de adquisición, tal exigencia resulta notoriamente ilegal, ya que en un Estado de Derecho, las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, máxime que, por una parte, la autoridad en el procedimiento de fiscalización compulsó a los proveedores quienes verificaron la certeza de las ventas al contribuyente y, por otra parte, éste incluso presentó contratos de prestación de servicios en relación con las operaciones de compra que constituyen su objeto social, en los que, entre otros datos, constaron los nombres de quienes acudieron a prestar los servicios a las instalaciones de la contribuyente, las actividades que desarrollaron, horarios, control de asistencia, etcétera y la autoridad, al emitir la liquidación no hizo pronunciamiento alguno en cuanto a tales elementos que ella misma requirió.

*Criterio sustentado en:*

*Recomendación 16/2012*

*7/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)*

**COMPULSA A PROVEEDORES. LA AUTORIDAD NO DEBE DESESTIMARLAS CUANDO AQUÉLLOS CONFIRMAN LA CERTEZA DE LAS OPERACIONES REALIZADAS CON LA CONTRIBUYENTE.** Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que se violan gravemente los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, cuando sin fundamento alguno las autoridades, al ejercerles facultades de comprobación, “asumen” que las operaciones de adquisición debidamente documentadas y que se refieren a gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio, son rechazadas bajo el argumento de que el contribuyente no demostró que efectivamente hubiera realizado esas operaciones, pues si bien el combate al fraude fiscal es un derecho fundamental de los pagadores de impuestos, aquél debe quedar plenamente acreditado por la autoridad y si en el caso las operaciones que la quejosa pretendió deducir fueron compulsadas en forma debida durante el procedimiento de comprobación con los proveedores y éstos las reconocieron plenamente; no puede desestimarse entonces el valor de esas compulsas simplemente porque la autoridad aduzca que, cuando practicó las visitas domiciliarias de aportación de datos por terceros, no apreció “movimiento comercial alguno” en el domicilio fiscal de los compulsados, ya que no observó bodegas, almacenes o “personal suficiente” para establecer que en los domicilios de los terceros compulsados se llevaba a cabo la actividad comercial, pues además de no citar fundamento legal alguno para esas apreciaciones, ni especificar el tiempo, lugar y modo en que las mismas fueron observadas, lo cierto es que en términos del artículo 27, décimo tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 24 de su reglamento (vigentes en 2008 en que se ejercieron las facultades), los contribuyentes pueden realizar sus actividades en talleres, bodegas, sucursales o almacenes distintos a su domicilio fiscal.

*Criterio sustentado en:*  
**Recomendación 16/2012**

**8/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2008. REGLA I.2.5.1. INTERPRETACIÓN DE LA FACILIDAD DE AUTOFACTURAR EL 70% SOBRE EL TOTAL DE LAS COMPRAS EFECTUADAS POR EL CONTRIBUYENTE.** La Regla citada que permitía a los contribuyentes, que adquirieran productos de los sujetos que realizan las actividades a que la misma se refiere (sector primario), comprobar el 70% del total de las compras que efectuaran, por cada uno de los conceptos o productos a los que la regla se refiere, mediante la facilidad de auto factura; establecía expresamente como límite para su aplicación que en ningún caso la auto facturación podría exceder del total de compras que efectuaran los adquirentes, por cada uno de los conceptos o productos que en la propia regla se señalaban. Así, la única forma de interpretar dicha regla es que del total de compras efectuadas por cada concepto por el contribuyente, por lo menos el 30% deberían ser acreditadas con factura o comprobante fiscal, para que procediera la deducción del 70% restante por el método de auto factura. Por lo tanto, es improcedente que la

autoridad pretenda hacer una interpretación diversa en el sentido de que el citado 70% no debe aplicarse al total de las compras efectuadas por el contribuyente por cada uno de los conceptos referidos en la regla, sino al monto de las compras efectuadas por auto factura por cada concepto, pues independientemente del monto auto facturado, lo relevante es que éste no excediera el 70% del total de las compras efectuadas por la empresa por ese concepto. Razonar al contrario significaría violar los principios que rigen la interpretación normativa al incurrir en una distinción que la regla en ningún momento preveía, ni mucho menos autorizaba.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 26/2012**

**9/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**ACTOS DE AUTORIDAD. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE QUE SE ACTUALICE LA COMPETENCIA DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.** Del análisis sistemático de la Ley Orgánica de la Procuraduría, en especial de su artículo 5, se advierte que el ejercicio de diversas de sus facultades, principalmente las contenidas en las fracciones I, II y III, se motiva por la existencia de un acto proveniente de autoridad fiscal, respecto del cual, el gobernado solicita asesoría o consulta, fracción I, representación o defensa legal en juicio o recurso, fracción II, o presenta queja por presuntas violaciones a sus derechos, fracción III. Ahora bien, dada la naturaleza de defensor no jurisdiccional de los derechos de los contribuyentes que, en virtud de su propia ley orgánica, tiene la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, debe estimarse que el concepto acto de autoridad que utiliza su ley, no se refiere al sentido clásico o estrictamente jurídico de este término, como “aquéllos que ejecutan las autoridades actuando en forma individualizada por medio de facultades decisorias y el uso de la fuerza pública, y que con base en disposiciones legales o de facto pretenden imponer obligaciones, modificar las existentes o limitar los derechos de los particulares” (Enciclopedia Jurídica Mexicana. III. UNAM, 2004); sino que puede tratarse de cualquier acto en el sentido gramatical de la palabra y siempre que provenga de alguna autoridad fiscal, como pueden ser cartas invitación, requerimientos, citatorios, avisos o incluso acciones u omisiones de hecho de las que se duela algún contribuyente. Por las mismas razones resulta irrelevante si se trata de actos previos al procedimiento administrativo, emitidos dentro o fuera del mismo o bien se trata de actos definitivos para efectos de la promoción de los medios de defensa correspondientes.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 22/2012**

**10/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**DEPÓSITOS EN EFECTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RESPECTIVO NO REQUIERE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR) PARA SOLICITAR LA COMPENSACIÓN MENSUAL DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO (IDE) CONTRA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA).** El impuesto a los depósitos en efectivo pagado en un

mes, se puede acreditar contra el monto del pago provisional del Impuesto Sobre la Renta, tanto propio como retenido a terceros. Si existiera una diferencia, es posible compensarla contra las contribuciones federales a cargo del contribuyente y, en caso de que subsista toda o en parte, se puede solicitar su devolución. Ahora bien, siendo el IDE como el IVA contribuciones que se determinan de forma mensual, resulta ilegal que la autoridad fiscal exija la presentación de la declaración anual del ISR en términos del artículo 7 de la Ley del IDE, toda vez que el artículo 8 de la Ley mencionada, permite un procedimiento mensual de compensación. Por lo tanto, si un contribuyente después de acreditar el IDE efectivamente pagado contra el monto mensual del ISR propio, o retenido a terceros, tiene una diferencia, éste puede válidamente compensarlo contra el IVA.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 23/2012**

**11/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**VALOR AGREGADO. SUPUESTOS EN QUE PROCEDE LA APLICACIÓN DE LA TASA VIGENTE EN LA REGIÓN FRONTERIZA.** El artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece dos condiciones para que a la enajenación de bienes o prestación de servicios le sea aplicable la tasa del 11%: i) que el enajenante o prestador de servicios sea residente de la región fronteriza y, ii) que la entrega material de los bienes o la prestación de los servicios contratados se realice en la misma región fronteriza; por lo que la falta de alguna de las condiciones establecidas da como resultado la aplicación de la tasa general del IVA, al 16%. Sin embargo, ni en el citado precepto, ni en algún otro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece como requisito adicional para la aplicación de la tasa diferenciada que el sujeto del impuesto, esto es, el enajenante o prestador del servicio, adquiera a su vez los bienes o servicios que enajena o presta en la zona fronteriza, de un proveedor que también tenga forzosamente su domicilio en la citada zona. Esto es, independientemente del domicilio fiscal del proveedor del contribuyente, lo que resultaría relevante para la exclusión de la tasa preferencial de la región fronteriza y la aplicación, en cambio de la tasa general, es que los bienes o servicios se entregaran fuera de la misma.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 27/2012**

**Consulta número 55-II-B/2012**

**12/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**SENTENCIA FIRME. CONSTITUYE LA NORMA JURÍDICA INDIVIDUALIZADA QUE ESTABLECE DERECHOS Y OBLIGACIONES A FAVOR DE LAS PARTES.** La sentencia firme dictada por un órgano judicial o jurisdiccional tiene el carácter de una norma jurídica individualizada que se caracteriza por ser bilateral, heterónoma, externa y coercible; por lo que su contenido debe acatarse en sus términos por la autoridad fiscal, y ésta no puede soslayar su cumplimiento con el argumento de que en la misma no se señaló el precepto o fundamento legal que la obligue a



actuar de una determinada forma, porque es la propia sentencia la que constituye el fundamento o soporte para el cumplimiento a que está compelida la autoridad.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 33/2012**

**13/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013*)

**RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA. LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA OBLIGADA A VALORAR TODAS LAS PRUEBAS QUE LE SEAN APORTADAS.** Si bien es cierto que la figura conocida como “Reconsideración Administrativa” no es un medio de defensa adicional para los contribuyentes, sí debe ser considerada como un mecanismo excepcional de autocontrol de las autoridades fiscales que les permite depurar sus actos y obtener la restitución de los derechos de los afectados por aquéllas. Por lo tanto, de ser procedente la reconsideración en términos del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación que la regula, la autoridad se encuentra conminada a valorar todas y cada una de las pruebas que le sean aportadas. Ello es así, porque no puede interpretarse de otra forma el mandato que la norma contiene en el sentido de que “**se demuestre fehacientemente**”, que las resoluciones reconsideradas se emitieron en contra de las disposiciones fiscales; por lo tanto en la reconsideración deben ser admitidas y valoradas toda clase de pruebas, y no sólo las que hubiesen sido aportadas en el procedimiento de comprobación ya que al constituir la última revisión en sede administrativa del acto de autoridad, el adjetivo “fehacientemente” sólo puede interpretarse en el sentido de esclarecer sin limitación y sin género de dudas, cuando así proceda la ilegalidad del acto materia de la reconsideración.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2013**

**14/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013*)

**MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CUENTA CON FACULTADES PARA RECOMENDAR SU ADOPCIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES.** Como garante de los derechos de los contribuyentes, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuenta con la obligación de detectar, observar, recomendar y fomentar la adopción de las mejores prácticas administrativas por parte de las autoridades fiscales federales, pues la protección de los derechos de los pagadores de impuestos demanda no sólo el estricto control de legalidad de los actos de la administración tributaria, sino aún más la adopción de las “*mejores prácticas*”, es decir aquéllas que deriven de la sana administración y que resulten las menos onerosas para el gobernado, así como para los involucrados en la relación jurídico-tributaria.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 2/2013**

**15/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. SU CONCEPTO.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como *ombudsman* del pagador de impuestos propugna por el reconocimiento del derecho a las mejores prácticas que constituyen la buena administración. Este derecho ha sido reconocido en diversos instrumentos internacionales y su tutela está a cargo, entre otros, de los Defensores de Derechos Fundamentales, quienes tienen como uno de sus propósitos básicos fomentar y recomendar la adopción de las mejores prácticas por parte de las autoridades. El concepto de mejores prácticas obedece a que las autoridades recaudadoras deben fomentar relaciones de confianza con los contribuyentes, pues sólo a través del establecimiento de una mejor cooperación basada en la confianza y buena fe entre la Administración Tributaria y los pagadores de impuestos, se podrá asegurar una mayor transparencia en la relación pueblo – gobierno, garantizando que las autoridades fiscales preserven una aproximación y procuren una relación de servicio con los contribuyentes, propiciando así el cumplimiento de sus obligaciones.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 2/2013**

**Consulta número 7-II-B/2013**

**16/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA CONSTITUYE LA PUBLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NORMATIVOS PORQUE OTORGA CERTEZA Y CONFIANZA A LOS CONTRIBUYENTES.** La actividad de la Administración Tributaria debe tender a facilitar el ejercicio por parte de los pagadores de impuestos de sus derechos y libertades en el marco de lo que dispongan las leyes. Sin embargo, los preceptos que componen el orden jurídico son objeto de interpretación para poder proceder a su aplicación, por lo que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que las autoridades fiscales deben dar a conocer oportunamente y de manera pública los criterios orientadores que emitan con fundamento en el penúltimo párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación. Tal exigencia se compagina con la sana práctica administrativa y con la presunción de buena fe de los contribuyentes prevista en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; publicación de criterios que además coincide con lo que las tendencias internacionales identifican con las mejores prácticas. Lo anterior no implica, que las autoridades no puedan llegar a modificar dichos criterios, pero en tales casos, deben justificar de modo explícito y riguroso tales cambios, cuando éstos tengan efectos negativos en derechos, principios y bienes jurídicamente protegidos o en expectativas legítimas.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 2/2013**

**Consulta número 7-II-B/2013**

**17/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

**MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS, SITUACIONES IGUALES.** Las autoridades fiscales tienen la obligación de transparentar e informar con oportunidad sus criterios jurídicos

interpretativos de las normas tributarias, facilitando a los contribuyentes el adecuado cumplimiento de sus obligaciones, especialmente en casos de complejidad evidente, resultando primordial que ante situaciones iguales en cuanto a los hechos, las autoridades fiscales las aborden y resuelvan con los mismos criterios jurídicos de interpretación normativa, sin hacer distinciones sospechosas.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 2/2013**

**Consulta número 7-II-B/2013**

**18/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/08/2013*)

**PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SE VE DESVIRTUADA SI EXISTEN ELEMENTOS CONTUNDENTES QUE PONEN EN DUDA SU VERACIDAD.** Si bien el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación prevé la citada presunción, ésta no puede llevarse al extremo de justificar actos o resoluciones de las autoridades fiscales cuyo contenido adolece de una serie de inconsistencias flagrantes (*v.gr. referencias a un contribuyente distinto, falta de coincidencia en el número de folios que la conforman, imprecisiones en las fechas de las actuaciones referidas, etc.*) que llevan a presumir su falta de veracidad; pues el debido procedimiento para afectar a los gobernados es un derecho fundamental con rango constitucional e implica que debe constar de manera fehaciente que se cumplieron con las diversas etapas del mismo, específicamente en el procedimiento de revisión fiscal, entre otras, con la elaboración de la última acta parcial y el acta final. Así entonces, si mediante la queja la Procuraduría conoce que las autoridades fiscales exhiben en forma extemporánea copias certificadas donde supuestamente constan tales actuaciones, después de haber afirmado en un informe previo que jamás se levantaron las actas, para posteriormente señalar que se habían trasapelado, tales manifestaciones dentro del procedimiento, aunadas a las inconsistencias de los documentos presentados de forma extemporánea, desvirtúan desde luego, a juicio de este *Ombudsman*, la presunción de legalidad establecida en el referido artículo del Código Fiscal.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 04/2013**

**19/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/08/2013*)

**VALOR AGREGADO. LA TASA 0% DE ESE IMPUESTO RESULTA APLICABLE A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DE INVERNADEROS HIDROPÓNICOS.** De conformidad con lo previsto en el artículo 2-A, fracciones I, inciso g), y II, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tanto la enajenación de invernaderos hidropónicos como la prestación de servicios independientes en los mismos están gravadas con la referida tasa, lo que conforme con la exposición de motivos del proceso legislativo correspondiente, obedece a la necesidad de proteger al sector primario a fin de incentivar su desarrollo y garantizar el abasto nacional,

liberándole así de cargas impositivas, como sería el traslado de cantidades por concepto de ese gravamen. En tal sentido, y de una interpretación que atienda a los fines de la referida norma, debe considerarse que la tasa preferencial resulta aplicable también a la prestación de servicios de construcción de invernaderos hidropónicos. Pretender lo contrario resultaría violatorio de los artículos 1º y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagran los derechos fundamentales de igualdad y equidad, al establecer cargas tributarias diferenciadas entre contribuyentes que se encuentran en las mismas situaciones, atendiendo únicamente a cuestiones accidentales como sería el medio a través del cual tuvo lugar la adquisición del invernadero hidropónico.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 05/2013**

**20/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/08/2013)

**INTERPRETACIÓN DE LEYES TRIBUTARIAS. DEBE PRIVILEGIAR EL ESPÍRITU DE LA LEY.** La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia firme, LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, que si bien el referido precepto dispone que son de aplicación estricta las normas que establecen cargas a los particulares, así como aquéllas que prevén excepciones a las mismas, ello no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, o se genere incertidumbre sobre su significado. Ahora, si bien la ciencia jurídica prevé diversos métodos de interpretación como pueden ser el sistemático, histórico, dinámico, etc., para esta Procuraduría resulta especialmente valioso privilegiar el método de interpretación de la Ley que atiende a su espíritu, pues así, además de tomar en cuenta la voluntad de su creador, la aplicación de la norma derivará de una interpretación que atienda, precisamente, al sentido o fin perseguido por esa norma o disposición legal.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 05/2013**

**21/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/08/2013)

**RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA. EL ESPÍRITU DE LA LEY DEBE PERMEAR LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS QUE LA REGULAN.** Conforme a lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos los mexicanos contribuir para cubrir los gastos públicos de la Federación, estado o municipio en que residan, de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este sentido, por regla general, en materia tributaria las normas sustantivas tienen un fin eminentemente recaudatorio, con el objeto de que el Estado cuente con los recursos económicos necesarios para sufragar aquéllos gastos, así como, en relación con el pagador de impuestos, respetar sus derechos fundamentales, en especial el referente al que el deber de contribuir sólo se genera

cuando se actualizan las hipótesis específicamente previstas por el legislador. Luego, al momento de interpretar dichas normas, resulta indispensable que los actores de la relación tributaria (Fisco y contribuyentes) atiendan al espíritu de la Ley, ya que ello conducirá a la más adecuada y correcta aplicación de la disposición normativa, pues tendrá en cuenta el sentido, razón o causa por la que el legislador incorporó esa norma al orden jurídico y las finalidades que con ella se persiguen.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 05/2013**

**22/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/08/2013*)

**EXENCIÓN FISCAL. LOS PRINCIPIOS DE ECONOMÍA, CELERIDAD Y EFICACIA EN LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES DEBEN RESPETARSE A FIN DE NO HACERLA NUGATORIA.** Cuando la procedencia en la aplicación de una exención en el pago de una contribución depende del cumplimiento de la emisión de un acto administrativo de carácter formal por parte de la autoridad, ésta debe regir su actuación a los citados principios con el objeto de dar una respuesta cierta al contribuyente dentro de los plazos legalmente previstos para ello, a fin de respetar sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas y de celeridad en la resolución de peticiones formuladas por los gobernados; ya que, de no hacerlo así, además de violar la ley que la obliga a la emisión de dicho acto, estaría llevando a cabo sus actuaciones en forma onerosa para los contribuyentes, vulnerando la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y dificultándoles e, incluso impidiéndoles, el ejercicio oportuno de sus derechos.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 06/2013**

**23/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/08/2013*)

**OMISIONES DE AUTORIDADES FISCALES. NO DEBEN DEPARAR PERJUICIOS A LOS CONTRIBUYENTES QUE NO ACTUALIZAN LA HIPÓTESIS TRIBUTARIA.** Una sociedad democrática se funda en el acatamiento irrestricto, por parte de las autoridades, de los derechos de los gobernados, lo cual implica que deberán realizar todo lo que esté a su alcance para hacer que gocen efectivamente de esos derechos. Ahora bien, un derecho fundamental de los pagadores de impuestos es cubrir únicamente aquellas contribuciones a las que se encuentren legalmente obligados, lo cual tiene categoría de derecho fundamental, y está consagrado en texto constitucional (artículo 31, fracción IV). Por lo tanto, si un contribuyente acude en tiempo y forma a solicitar la expedición del certificado de calidad de agua ante la autoridad competente, ya que encuadra en la hipótesis de exención prevista en la fracción V del artículo 224 de la Ley Federal de Derechos, por devolver las aguas utilizadas a su fuente o verterlas en otro sitio, es decir que se trata de una exención con fines claramente ecológicos de reciclamiento de un recurso natural, resulta totalmente violatorio de derechos fundamentales que la autoridad sea omisa en pronunciarse sobre la solicitud de expedición del certificado y, paralelamente, por no contar con dicho certificado, se liquiden los derechos de agua respectivos; cuando posteriormente la propia gobernada obtiene todos los certificados de calidad de agua que

requería para gozar de la exención y la autoridad liquidadora aduce que no puede dejar sin efectos los cobros, en virtud de que éstos fueron impugnados en sede jurisdiccional por la afectada, obteniendo resoluciones desfavorables; pues fue la mora y únicamente la mora de la autoridad obligada a emitir los certificados, lo que hizo que la contribuyente no pudiera exhibir los mismos en esos procedimientos. El defensor no jurisdiccional de derechos se pronuncia porque en estos casos prevalezca la verdad real, consistente en que jamás se produjo hipótesis de causación, por encima de la verdad formalmente jurídica, pero violatoria de derechos fundamentales.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 06/2013**

**24/2013/CTN/CS-SPDC** *(Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 07/08/2013)*

**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. LAS NOTIFICACIONES DENTRO DEL MISMO ESTÁN REGULADAS DE MANERA ESPECÍFICA EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** El segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación establece una regulación específica para la notificación de los actos del procedimiento mencionado, cuyas formalidades consisten en que la notificación se efectúe personalmente; si el notificador no encuentra a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio para que lo espere a una hora fija del día hábil siguiente; si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino, pero si estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora. Es decir, que los actos del procedimiento administrativo de ejecución deben ser notificados al contribuyente en su domicilio fiscal, cuando se cuente con éste, en virtud de que el propósito de dicha diligencia no solamente es practicar la notificación, sino también requerir el pago del crédito fiscal y, en su caso, decretar el embargo sobre bienes del contribuyente, por lo que no es jurídicamente viable notificar tales actos por medios distintos, como serían los estrados, pues aquél propósito no se lograría y, además, el contribuyente no estaría en aptitud material de proporcionar los comprobantes de pago del crédito fiscal requerido, o bien, de señalar bienes para el embargo.

*Derivado de criterios divergentes entre las Delegaciones Regionales Noroeste, Centro-Pacífico, y Oriente Golfo. Expediente número DGEJP/II/E/CD-02*

**25/2013/CTN/CS-SPDC** *(Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 07/10/2013)*

**ADUANAS. FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD PARA LA TOMA DE MUESTRAS DE IMPORTADORAS INSCRITAS EN EL REGISTRO RESPECTIVO. SU EJERCICIO DEBE ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADO Y MOTIVADO EN ACTA CIRCUNSTANCIADA.** De conformidad con el segundo párrafo del artículo 45 de la Ley Aduanera, los importadores o exportadores que estén inscritos en el registro para la toma de muestras de mercancías estériles, radiactivas, peligrosas,

o para las que se requiera de instalaciones o equipos especiales para la toma de las mismas, no estarán obligados a presentar las muestras de mercancías en el momento del despacho, pues de conformidad con la regla 3.1.18 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigentes en 2012, basta con que se asienten los datos del registro en los términos de la propia regla. Ahora, si bien el artículo 65 del Reglamento de la Ley Aduanera prevé la facultad de la autoridad aduanera para que, en el momento del despacho discrecionalmente pueda tomar nuevas muestras, lo cierto es que el ejercicio de tal facultad no puede estar abstraída de los derechos fundamentales de exacta aplicación de la Ley, y fundamentación y motivación contenidos en los artículos 14 y 16 Constitucionales; pues la facultad discrecional no puede conducir a la arbitrariedad sino que debe ser regulada por los derechos fundamentales contenidos en la Carta Magna. En tal sentido, para que la toma de muestras de mercancías inscritas en el citado registro no resulte violatoria de derechos fundamentales, la autoridad aduanera debe consignar las razones que la llevaron a considerar que, en el caso concreto, resultaba procedente la toma de nuevas muestras.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 07/2013**

**26/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 16/10/2013. Se dejó sin efectos 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)

**RENTA. CUANDO LAS AUTORIDADES EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN MODIFIQUEN LA BASE GRAVABLE, DEBERÁN DISMINUIR LAS PÉRDIDAS DECLARADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES.** Si bien, conforme a los artículos 10 y 61 de la Ley respectiva, por regla general corresponde a los contribuyentes disminuir de su utilidad fiscal determinada las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, so pena de perder el derecho de hacerlo con posterioridad, dicha regla general no resulta aplicable en aquellos casos en los cuales la determinación del resultado del ejercicio se llevó a cabo por parte de la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, ya que en tales casos, corresponde a la autoridad disminuir las pérdidas pendientes en términos de ley, ya que no puede desconocer la situación fiscal del contribuyente, máxime cuando éste las declaró en ejercicios anteriores.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 9/2013.**

**27/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 07/10/2013)

**ESTRADOS. LA NOTIFICACIÓN DEL OFICIO DE REVISIÓN DIRECTAMENTE AL CONTRIBUYENTE QUE DICTAMINA, DEBE SURTIR SUS EFECTOS DENTRO DEL PLAZO DE DOCE MESES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, SEGUNDO Y TERCER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** Del análisis del precepto de referencia se desprende un mandato para las autoridades fiscales para que concluyan la revisión del dictamen de estados financieros en un plazo máximo de doce meses, y que debe ser dentro del propio plazo cuando la autoridad requiera directamente al contribuyente dictaminado la información respectiva, o

bien ejerza directamente con éste las facultades de comprobación. Por lo tanto, de no realizar ninguno de estos dos actos dentro del citado plazo, se entenderá que fue concluida la revisión del dictamen sin observaciones y, atendiendo a la regla de revisión secuencial prevista en dicho numeral no podrá fiscalizar directamente al contribuyente dictaminado. A su vez el diverso artículo 139 del mismo ordenamiento es claro al establecer que un documento colocado en los estrados de la autoridad se tendrá por legalmente notificado el décimo sexto día posterior a aquél en que se hubiera fijado. De la interpretación sistemática de ambos preceptos, este *Ombudsman* fiscal considera que para estimar legal el inicio de facultades de comprobación directamente con el contribuyente dictaminado, la notificación por estrados del acto de inicio debe efectuarse, y surtir todos sus efectos dentro del referido plazo de doce meses.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 10/2013**

**28/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 07/10/2013*)

**DEVOLUCIÓN DE REMANENTE. LA AUTORIDAD NO ESTÁ OBLIGADA A DEVOLVER EN EFECTIVO, EL EXCEDENTE DEL PRODUCTO OBTENIDO DE UN BIEN INMUEBLE DIVISIBLE ADJUDICADO A SU FAVOR.** En términos del artículo 196, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están obligadas a devolver al contribuyente el remanente del producto obtenido por la adjudicación de un bien inmueble divisible que haga a su favor, una vez cubierto el monto del crédito fiscal adeudado. Dicha porción normativa, en opinión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no puede ni debe interpretarse en el sentido de que la autoridad, en estos casos en que el contribuyente salda su adeudo en especie, deba, forzosamente, devolver el remanente en efectivo, ya que por un lado, el fisco no obtuvo cantidad líquida alguna por la adjudicación del bien y, por el otro, no sería congruente que el particular rechazara la devolución de su remanente en especie, cuando esa fue la forma en que liquidó su adeudo.

*Criterio sustentado en:*

**Acuerdo de No Responsabilidad 00012-XI-QR-9-2013**

**29/2013/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 12va. Sesión Ordinaria 6/12/2013*)

**FACULTAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 62, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO EXISTE UNA NEGATIVA LISA Y LLANA FORMULADA POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA EXISTENCIA DE OPERACIONES. SU EJERCICIO.** Si bien el artículo 62, del Código Fiscal de la Federación establece en favor de la autoridad fiscal la facultad para presumir dentro de un procedimiento de comprobación, la existencia de operaciones ante la actualización de ciertos supuestos, lo cierto es que cuando el contribuyente niegue lisa y llanamente tales hechos, la autoridad fiscal está conminada a verificar si efectivamente ocurrieron, atendiendo a la valoración de diversos elementos, que administrados, no dejen lugar a dudas sobre la existencia del hecho imponible. De tal suerte que haciendo uso integral de sus facultades de comprobación, debe allegarse de mayores elementos que le permitan definir con certeza la situación fiscal del contribuyente, ya sea a través de la compulsión con terceros, la verificación de



los flujos de efectivo, para cerciorarse de la materialidad de dichas operaciones, e incluso, deberá atender a la correspondencia entre la situación financiera y la capacidad económica del sujeto revisado, en relación con las operaciones que se le imputan; pues sólo de esta manera se respetan cabalmente los derechos fundamentales de seguridad y certeza jurídica de los pagadores de impuestos, que tienen rango Constitucional.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 12/2013**

**30/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 12va. Sesión Ordinaria 6/12/2013)

**DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. PUEDEN SER UTILIZADAS PARA HACER VALER LOS EFECTOS DE UNA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARÓ LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UN PRECEPTO EN FAVOR DE UN CONTRIBUYENTE.** Cuando por virtud de una sentencia que declare la inconstitucionalidad de una norma fiscal, se adquiera el derecho a incorporar en la esfera jurídica la disminución de la carga tributaria, ello puede hacerse mediante la presentación de la declaración complementaria regulada en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, ya que este precepto debe interpretarse de la manera más favorable al contribuyente según lo dispone el artículo 1° Constitucional. Por lo tanto, en opinión de la Procuraduría, la autoridad fiscal estaría obligada a reconocer los efectos de la declaración complementaria en la que se excluye la carga fiscal a cargo del pagador de impuestos y, paralelamente, la extinción del crédito que el contribuyente se autodeterminó originalmente con base en un precepto legal que fue declarado inconstitucional por la sentencia obtenida.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 13/2013**

**31/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 12va. Sesión Ordinaria 6/12/2013)

**DECLARACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES. ERRORES FORMALES. AUN CUANDO LA AUTORIDAD LOS CONSTATE, DEBE ATENDER A LA SITUACIÓN DE FONDO PARA DETERMINAR SU SITUACIÓN FISCAL.** Si bien la legislación fiscal establece una serie de requisitos formales que deberán observar los contribuyentes en la presentación de declaraciones fiscales, al valorar dichos documentos la autoridad fiscalizadora está obligada a atender el contenido del artículo 1° constitucional, conforme al cual toda interpretación a las normas jurídicas deberá realizarse considerando que los derechos fundamentales se rigen por los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, debiendo favorecerse en todo momento a las personas la protección más amplia. En este sentido, es criterio de esta Procuraduría, que cuando en la presentación de una declaración de impuesto al valor agregado por error se registre el monto a pagar en un campo distinto al de ese impuesto, como puede ser el del impuesto al activo, ello no debe dar lugar a que la autoridad considere que se omitió el pago de aquel impuesto, pues errores de forma como el descrito no modifican ni demeritan el cumplimiento de la obligación fiscal que el contribuyente intentó satisfacer; es decir, no afectan el cumplimiento de deberes contributivos.

*Criterio sustentado en:*  
**Recomendación 15/2013**

**32/2013/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 12va. Sesión Ordinaria 6/12/2013)

**VALOR PROBATORIO DE LA INFORMACIÓN GENERADA POR LA BASE DE DATOS DE LA AUTORIDAD FISCAL.** El artículo 63 del Código Fiscal de la Federación establece la facultad de la autoridad fiscal para motivar sus resoluciones en hechos que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso u obren en su poder; sin embargo, dicho dispositivo debe ser interpretado armónicamente con el diverso 68 del mismo ordenamiento legal, para concluir que en aquellos casos en que el contribuyente sujeto a fiscalización niegue lisa y llanamente las operaciones que un tercero manifestó ante la autoridad fiscal a través de una declaración informativa y con base en la cual se pretende atribuirle el incumplimiento de obligaciones fiscales, entonces a dicha información no deberá otorgarse la calidad de prueba plena sino relacionarla con diversos medios de convicción que reflejen la materialidad y veracidad del hecho generador, a fin de no violentar la garantía de seguridad jurídica del pagador de impuestos, quien legalmente se encuentra relevado de demostrar hechos negativos.

*Criterio sustentado en:*  
**Recomendación 16/2013**

## 2014

**1/2014/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014)

**CAPITALES CONSTITUTIVOS. PARA SU PROCEDENCIA DEBE COMPROBARSE LA EXISTENCIA DE UN DAÑO O PERJUICIO PATRIMONIAL AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL (IMSS).**

El capital constitutivo ha sido definido, entre otros, como la cantidad de dinero necesaria para garantizar el pago de su renta a un pensionado y, al fallecimiento de éste, a los derechohabientes legales, generado con motivo de la responsabilidad patronal de no inscribir a dicho trabajador o de informar un salario base de cotización inferior al que realmente correspondía. Por otro lado los artículos 77, 88 y 149 de la Ley del Seguro Social, establecen que el capital constitutivo garantiza a los derechohabientes y/o beneficiarios, el otorgamiento de los seguros de enfermedades, maternidad e invalidez y vida; desprendiéndose que será responsabilidad del patrón los daños o perjuicios que se causen, cuando por incumplimiento de la obligación de inscribir al trabajador o de avisar los salarios efectivos o los cambios de éstos, no se pudieran otorgar las citadas prestaciones, originándose la subrogación del Instituto en la responsabilidad patronal. Por lo tanto, si un patrón cumplió cabal y oportunamente con el pago de las aportaciones de seguridad social con respecto a un trabajador no puede, el IMSS fincarle un capital constitutivo so pretexto de que el patrón omitió un requisito formal como lo es el registro del trabajador, pues en todo caso debe existir un daño o perjuicio patrimonial al Instituto para que proceda el fincamiento del capital constitutivo.

*Criterio sustentado en:*

**2/2014/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

**PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE AUDIENCIA Y DEBIDO PROCESO.** En términos del segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2014, cuando la autoridad fiscal publica en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del SAT, el listado de contribuyentes que se ubicaron en la hipótesis de presunción de inexistencia de sus operaciones, no viola los derechos fundamentales de garantía de audiencia y debido proceso, en razón de que el segundo párrafo del numeral citado es claro en disponer que esta primera resolución emitida por las autoridades fiscales **contiene únicamente una presunción y es de carácter provisional**; es decir, que su único objeto es precisamente el permitir a los contribuyentes afectados que ejerzan su derecho de audiencia a efecto de desvirtuar los hechos correspondientes que la autoridad les impute. Así el sujeto pasivo en el procedimiento puede llegar a sufrir un acto privativo, pero, según tesis reciente de la Primera Sala de la SCJN, rubro: **“DERECHO HUMANO AL DEBIDO PROCESO. ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN”**, las formalidades esenciales al procedimiento que deben cumplirse en tal supuesto, son: *“las referidas a la notificación del inicio de procedimiento y de sus consecuencias, el derecho a alegar y a ofrecer pruebas, así como la emisión de una resolución que dirima las cuestiones debatidas”*; extremos que, en opinión de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se cumplen plenamente en el caso de la publicación que se prevé en el segundo párrafo del artículo 69-B, ya que ante la actualización de las hipótesis que contempla (que la autoridad detecte emisión de comprobantes por parte de contribuyentes, sin contar con infraestructura u otros elementos o estando éstos no localizados), el procedimiento inicia con la notificación respectiva, para que los contribuyentes puedan manifestar lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos, en un plazo de quince días contado a partir de la fecha de la última notificación. El propio precepto dispone que la autoridad en un plazo de cinco días valorará las pruebas y defensas hechas valer y notificará la resolución correspondiente, lo que ocasionará la publicación del listado definitivo en la página de internet del SAT y en el Diario Oficial de la Federación; extremos, por lo tanto, que acreditan el respeto a los derechos de audiencia y debido proceso.

*Criterio sustentado en:*

**Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D**

**3/2014/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

**PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES.** El artículo 16, párrafo segundo, en correlación con el artículo 6°, apartado A, fracción II, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, garantizan el derecho fundamental a la protección de

los datos personales en favor de los gobernados, previendo dichos numerales que las leyes podrán establecer supuestos de excepción, entre otros casos, tratándose de disposiciones de orden público o para proteger los derechos de terceros. De ahí que, si el propio legislador estableció en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1° de enero de 2014, la excepción al secreto en materia fiscal en tratándose de aquellos contribuyentes respecto de los cuales se presume se ubican en los supuestos del primer párrafo del propio artículo 69-B del CFF, resulta evidente, en opinión de este *Ombudsman*, que no se produce violación al derecho fundamental mencionado, porque es la propia Constitución la que establece que serán las leyes, en este caso el código fiscal de la federación, las que podrán prever excepciones a la protección de los datos mencionados.

*Criterio sustentado en:*

**Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D**

**4/2014/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

**PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES.** El artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contiene una importante restricción en materia de retroactividad de la ley, según la cual las disposiciones contenidas en las normas jurídicas no deben ser aplicadas, en perjuicio del gobernado, a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor de éstas. Por su parte, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, así como que tales contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación y que les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Por lo tanto, la publicación que realice la autoridad fiscal, con fundamento en el nuevo texto del artículo 69-B del CFF que entró en vigor el 1° de enero de 2014, del listado de contribuyentes respecto de los que la propia autoridad presume que emitieron comprobantes fiscales que simulan operaciones inexistentes, celebradas incluso antes de la fecha mencionada, no viola, según lo aprecia la Procuraduría, el principio de no retroactividad de las leyes referido, toda vez que ese precepto legal, al establecer un procedimiento que ha de llevar a cabo la autoridad fiscal cuando se den los supuestos del primer párrafo del mismo, tiene el carácter de una norma adjetiva que puede aplicarse a situaciones jurídicas o hechos acontecidos con anterioridad a su entrada en vigor.

*Criterio sustentado en:*

**Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D**

**5/2014/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)

**PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LAS CAUSAS Y**

**MOTIVOS ESPECÍFICOS POR LOS QUE SE INCLUYE A UN CONTRIBUYENTE, SÓLO DEBEN PORMENORIZARSE EN LA NOTIFICACIÓN PERSONAL Y NO EN LAS NOTIFICACIONES PÚBLICAS.**

El segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, establece que se procederá a notificar a los contribuyentes que se detecte emitieron comprobantes fiscales por operaciones que se presumen inexistentes, a través de (i) su buzón tributario, (ii) la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y (iii) mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación; es decir, que la ley está previendo dos tipos de notificaciones, aquéllas que se pueden denominar “públicas”, porque aparecen en medios que pueden ser accesibles para cualquier miembro de la sociedad (Diario Oficial de la Federación y portal de internet del SAT), y las notificaciones “personales o directas” (buzón tributario y notificación personal mientras aquél entra en vigor), que respetando la privacidad o reserva de la situación fiscal del contribuyente, deben comunicar la resolución o acto particular en el que la autoridad fiscal determinó los motivos específicos, causas especiales o circunstancias concretas por las que presume que el contribuyente ha emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes. Ahora bien, la debida interpretación de tal precepto debe hacerse conforme a los derechos fundamentales de los gobernados, por lo que, según lo advierte este *Ombudsman* fiscal, es correcto que la autoridad no exprese, en las notificaciones “públicas”, la motivación concreta respecto de las causas por las que incorporó a cada contribuyente, y sí lo haga en la resolución o acto que le notifica de manera personal o directa.

***Criterio sustentado en:***

**Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D**

**6/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)**

**PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y DE BUENA FE, Y TAMPOCO ATENTA CONTRA LA HONRA Y EL NOMBRE DE LOS CONTRIBUYENTES.** El artículo 16, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, regula el derecho fundamental a la protección de los datos personales en favor de los gobernados, con los supuestos de excepción, que las leyes establezcan, entre otros casos, por atender a disposiciones de orden público. Ahora, si bien es cierto que en materia fiscal existe la obligación general de reserva para las autoridades fiscales, lo cierto es que el propio Código Fiscal de la Federación, específicamente en su artículo 69-B, establece diversas excepciones a dicha obligación de reserva. Por lo tanto, si el SAT, con fundamento en el citado artículo 69-B, detectó que un contribuyente está emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, puede válidamente, según lo aprecia la Procuraduría, incluirlo en el listado de contribuyentes que emitieron comprobantes fiscales por operaciones que se presumen inexistentes, publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la página del SAT; sin violar por ello sus derechos fundamentales de protección o reserva de datos y, por lo tanto, no puede hablarse de presunción de inocencia y buena fe o afectación de la honra y el

nombre, ya que el legislador determinó, atendiendo al interés público, que la reserva de datos no procede cuando se trate de contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal presume que se actualizan los supuestos del primer párrafo del artículo 69-B citado; pues esa publicación tiene precisamente como objeto, entre otros, permitir que los terceros que recibieron o puedan recibir esos comprobantes, conozcan la presunción que la autoridad les imputa, es decir, que se encuentra involucrado el interés público. Al mismo tiempo, es evidente que se respeta la presunción de inocencia, ya que la publicación que prevé el segundo párrafo del artículo referido se realiza precisamente con carácter presuntivo y provisional, la cual admite prueba en contrario.

*Criterio sustentado en:*

**Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D**

*7/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 28/03/2014)*

**PUBLICACIÓN DE CONTRIBUYENTES CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. NO VIOLA EL DERECHO HUMANO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.** La presunción de inocencia es un principio fundamental que otorga al inculpado el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o de no participe en hechos de carácter delictivo o análogos, cuando su culpabilidad no ha sido verificada más allá de toda duda razonable. Este principio, cabe señalar, es aplicable a cualquier procedimiento administrativo sancionador llevado en forma de juicio, según lo ha resuelto recientemente el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ahora bien, uno de los aspectos que definen la naturaleza y alcance de la citada presunción, es la diferencia que para efectos de la misma se produce entre los actos de privación y los actos de molestia, pues lo que protege esta prerrogativa fundamental denominada presunción de inocencia, es la pérdida definitiva de un derecho ante la sola presunción de culpabilidad. Es decir, la presunción de inocencia sí autoriza la realización de actos de molestia sobre el procesado, pero no permite los de privación, precisamente por las consecuencias definitivas que éstos últimos tienen, a la luz del artículo 14 Constitucional. Bajo estas premisas, en opinión de este Organismo Autónomo, la publicación que lleva a cabo el SAT con fundamento en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, no viola el derecho humano a la presunción de inocencia, ya que el hecho de que se publiquen los datos de un contribuyente que presumiblemente está reportando ante el fisco operaciones inexistentes, no genera una situación definitiva en perjuicio de éste, sino por el contrario, a partir de la citada publicación –así como de las diversas notificaciones que la norma prevé– se le da oportunidad al interesado para aclarar su situación fiscal, ejerciendo su derecho a la audiencia y debido proceso, atento al carácter de acto de molestia que reviste la multicitada exhibición. Razonar al contrario sería tanto como pretender que, en tratándose de individuos sujetos a proceso penal –que es donde surge primigeniamente la presunción de inocencia–, existiría prohibición o impedimento para que se revelaran los nombres de aquéllos; cuando es la propia sociedad la que está interesada en identificar a los sujetos a proceso y el o los delitos que, de manera estrictamente presuntiva, se les atribuyen, lo que ordinariamente sucede en nuestra comunidad, como es del dominio público.

*Criterio sustentado en:*

*Acuerdo de No Responsabilidad 1020-1-QRI-158/2014-D*

*8/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 25/04/2014. Última modificación 5ta. Sesión Ordinaria 3/06/2014)*

**OMBUDSMAN FISCAL. SU TAREA CONSISTE, ENTRE OTRAS, EN EXPONER LAS FALLAS O INCONGRUENCIAS ESTRUCTURALES QUE DIFICULTEN EL ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene como misión postular, defender, interpretar, promover, dar contenido y substancia, a los derechos fundamentales de los gobernados y, en especial, de los que pagan contribuciones; pues la naturaleza del organismo es la de un defensor no jurisdiccional de derechos, razón por la cual, además de su Ley Orgánica se encuentra regulado por el artículo 102, apartado B de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por lo tanto, si en ejercicio de su función, la Procuraduría conoce de una queja donde un contribuyente se duele de que respecto de la misma situación jurídica producida en dos eventos o actos de autoridad diferentes, los órganos judiciales o jurisdiccionales que conocieron de esos casos, resolvieron cada uno de ellos, en el procedimiento que les tocó tramitar, con criterios diametralmente opuestos, la función de la Procuraduría debe ser la de denunciar, exponer, poner de relieve, estas graves incongruencias e iniquidades que pueden enfrentar los gobernados, pues si bien el sistema constitucional y legal de impartición de justicia permite que dos tribunales, con idéntica competencia, sostengan criterios contradictorios al resolver casos idénticos; el *Ombudsman* del contribuyente deberá exhibir toda aquella situación que impida un efectivo acceso a la justicia.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2014**

*9/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 3/06/2014)*

**QUEJA. CASOS EN QUE LA PROCURADURÍA, DENTRO DE ESE PROCEDIMIENTO, PUEDE EFECTUAR UN ESCRUTINIO O EXAMEN DE LOS ANÁLISIS Y EVALUACIONES CONTABLES EFECTUADOS POR LA AUTORIDAD REVISORA.** El procedimiento de Queja es un procedimiento sumario, expedito, de tutela y salvaguarda de derechos de los contribuyentes, que se ubica dentro del marco general del artículo 102, apartado B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo objeto es conocer e investigar los actos de autoridades fiscales que los afecten, el cual se rige bajo los principios de economía, celeridad, concentración, eficacia e inmediatez. Por tanto, cuando la violación de derechos que se alega en la queja requiere necesariamente del examen y escrutinio de los análisis contables que, para efectos fiscales, efectuó la autoridad revisora durante el procedimiento de auditoría, la Procuraduría podrá abordar y resolver tales aspectos cuando la gravedad de las violaciones de derechos que se deriven de aquéllos, sea evidente. Así, el grado, intensidad o profundidad con que el Organismo

autónomo examine dichas valoraciones, calificaciones o análisis contables efectuados por la autoridad, dependerá no sólo de los argumentos expuestos por el quejoso, sino también del hecho o acto que entraña la violación, considerando sus características y su trascendencia; siempre y cuando en el expediente se cuente con los documentos, información y datos necesarios.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 9/2013**

**10/2014/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 3/06/2014*)

**AUTOFACTURACIÓN DE BIENES PROVENIENTES DEL SECTOR PRIMARIO. LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL AVISO A QUE SE REFIERE LA FRACCIÓN IV DE LA REGLA 2.5.2., DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL VIGENTE EN EL EJERCICIO 2005, NO BASTA PARA RECHAZAR LAS DEDUCCIONES EFECTUADAS POR UN CONTRIBUYENTE.** Para el año de 2005, el Servicio de Administración Tributaria, atendiendo a la dificultad a que se enfrentaban las empresas que adquirirían artículos del sector primario para comprobar tales operaciones, determinó que para esos efectos los sujetos que compraran artículos provenientes entre otras, de actividades agrícolas, como es el caso de “frutas, verduras y legumbres”, podían acreditar las operaciones relativas sin la documentación que reuniera los requisitos previstos por los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, siempre que cumplieran con los requisitos establecidos en la Regla 2.5.2., entre ellos, el previsto en su fracción IV, referente a presentar aviso en el que se manifestara haber aplicado la facilidad de autofacturación. Sin embargo, atento a la naturaleza y características especiales que lleva inmersa la operación del sector primario, para esta Procuraduría la presentación extemporánea, por unos días, del referido aviso, no puede traer como consecuencia el rechazo de las deducciones comprobadas mediante dicha facilidad administrativa, sobre todo porque las autoridades no cuestionan que las operaciones se hubieran efectuado, es decir, las autoridades no niegan o desconocen que el contribuyente haya realizado las adquisiciones. Por lo tanto, aun y cuando la presentación del aviso mencionado pudiere considerarse como un elemento constitutivo del derecho a deducir las compras al sector primario, en opinión de la Procuraduría, el derecho del contribuyente a deducir, surge a partir del gasto que efectuó para la consecución de los fines de su objeto social, sobre todo por la desproporción que genera la consecuencia aplicada por la autoridad. Este criterio ya ha sido sostenido por este *Ombudsman* fiscal en el Criterio Sustantivo 3/2013/CTN/CS-SPDC, cuyo rubro prevé: *REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISIÓN, O BIEN, DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO SON DERROTABLES CUANDO LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA.*



*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2014**

**11/2014/CTN/CS-SPDC** *(Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 27/06/2014)*

**CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LA AUTORIDAD FISCAL NO PUEDE, EN CUMPLIMIENTO DE UNA SENTENCIA, REPONER EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN PARA DETERMINAR EL CRÉDITO RESPECTIVO, CUANDO SOBRE LAS CONTRIBUCIONES Y ACCESORIOS CORRESPONDIENTES YA CONCEDIÓ AQUÉL BENEFICIO.** En los casos en que la autoridad fiscal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2013, conceda al contribuyente la condonación de un crédito que fue impugnado vía juicio de nulidad, resulta improcedente que con posterioridad, y so pretexto de estar dando cumplimiento a la sentencia emitida en dicho juicio, pretenda reponer el procedimiento de fiscalización y determinar un nuevo crédito, ya que ello se traduciría en la revocación tácita de la resolución de condonación y el desconocimiento por sí y ante sí, del derecho adquirido, lo cual está prohibido por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el diverso 36 del Código Fiscal de la Federación, pues las resoluciones favorables a un particular sólo pueden ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante juicio de lesividad iniciado por la autoridad fiscal.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2014, emitida por la Delegación Regional Occidente.**

**12/2014/CTN/CS-SPDC** *(Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 27/06/2014)*

**CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. PROCEDE ANTE EL DESISTIMIENTO DEL JUICIO DE NULIDAD, AUN Y CUANDO YA SE HAYA DICTADO SENTENCIA, SIEMPRE QUE ÉSTA NO HAYA CAUSADO ESTADO.** De conformidad con lo dispuesto por el Artículo Tercero Transitorio, fracción III de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2013, la condonación de créditos fiscales procede aun y cuando los mismos hayan sido objeto de impugnación por parte del contribuyente, siempre que a la fecha de presentación de la solicitud de condonación, el procedimiento de impugnación respectivo haya quedado concluido mediante resolución firme, o bien, de no haber concluido, el contribuyente acompañe el acuse de presentación de la solicitud de desistimiento del medio de defensa ante la autoridad competente, pero no condiciona la procedencia de la condonación al resultado que recaiga al escrito de desistimiento; por tanto, si un contribuyente para acceder al beneficio de la condonación presentó escrito de desistimiento del juicio de nulidad con posterioridad a que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, emitió sentencia declarando la nulidad para efectos de la resolución determinante del crédito fiscal, pero antes de que el fallo quedara firme, en opinión de esta Procuraduría, debe entenderse que cumple con el requisito de procedencia

establecido en la fracción III del Artículo Tercero Transitorio en comento, pues existe manifestación de la voluntad de no continuar con la vía contenciosa.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2014, emitida por la Delegación Regional Occidente.**

**13/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 27/06/2014)**

**ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. NO PUEDE LA AUTORIDAD EMITIR UNA SEGUNDA QUE TENGA EL MISMO OBJETO QUE UNA ANTERIOR QUE ELLA MISMA DEJÓ SIN EFECTOS.** Cuando la autoridad fiscal emite una segunda orden de visita domiciliaria, con el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, respecto de las mismas contribuciones y periodo cuya revisión ya había ordenado al amparo de una primera orden que dejó sin efectos sin mayores justificaciones; la autoridad sólo puede emitir una nueva orden, siempre y cuando la motive en la revisión de hechos diferentes, a fin de respetar los derechos fundamentales de legalidad, certeza y seguridad jurídica, inviolabilidad del domicilio y debido proceso previstos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 11.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como lo dispuesto en los diversos 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 y 2, fracción IX de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; porque sobre todo en consideración de este *Ombudsman*, las autoridades fiscales no pueden ordenar la práctica de una primera visita domiciliaria, llevarla a cabo durante meses y, sin fundamentación ni motivación alguna, dejarla sin efectos, e iniciar a continuación, una nueva visita para revisar las mismas contribuciones y periodo, a menos que la motive en hechos diferentes.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 2/2014, emitida por la Delegación Regional Occidente.**

**14/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 27/06/2014)**

**ADUANA. CRÉDITO FISCAL. ILEGAL QUE EN LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE SE INCLUYA, ADEMÁS DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS, EL MONTO AL QUE ASCIENDE LA CUENTA ADUANERA EN GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE MERCANCÍA SUJETA A PRECIOS ESTIMADOS.** Es ilegal que derivado de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA), al determinar el *quantum* de la liquidación que al efecto se resuelva, las autoridades aduaneras, por el sólo hecho de que la mercancía objeto de la importación se encuentre sujeta a precios estimados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, incluyan para su cobro, como parte integrante del crédito fiscal, el monto al que asciende la garantía contenida en los artículos 84-A y 86-A de la Ley Aduanera en vigor. Lo anterior, ya que no existe dispositivo legal que faculte a la autoridad Aduanera para “cobrar” dicha garantía en la resolución determinante del PAMA, pues de acuerdo a lo establecido en el artículo 4 del Código Tributario Federal, tales cuentas no tienen el carácter de un crédito fiscal.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2014, emitida por la Delegación Baja California.**

**15/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)**

**BENEFICIOS EMPRESARIALES. LOS PAGOS POR CONCEPTO DE PUBLICIDAD TIENEN ESE CARÁCTER. INTERPRETACIÓN DEL CONVENIO ENTRE MÉXICO Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** El artículo 7 del Convenio aludido establece que cuando una empresa residente en los Estados Unidos de América, sin establecimiento permanente en el país, obtiene ingresos por concepto de beneficios empresariales provenientes de fuente de riqueza en México, éstos serán gravados en su país de residencia. Ahora bien, aun cuando ni dicho numeral ni ningún otro del referido convenio brindan una definición del concepto “beneficio empresarial”, definir su alcance atendiendo exclusivamente a la ley local es contrario a las reglas de interpretación que rigen en materia de instrumentos internacionales, previstas en el artículo 31 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, conforme a las cuales ello está permitido solamente si del contexto del tratado no se infiere un sentido diverso. En este orden de ideas, cabe señalar que el artículo 7 del Convenio que se analiza retoma la redacción de su correlativo en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), por lo que los comentarios a los párrafos 1 y 4 del referido artículo resultan relevantes, ya que en ellos se establece que el término “beneficios” tiene un significado amplio que incluye todas las rentas procedentes de la explotación de una empresa **y que no tengan un tratamiento específico en algún otro precepto del convenio.** Por lo tanto, los pagos por concepto de publicidad que se realicen por una empresa domiciliada en México a un residente en Estados Unidos de América, deben considerarse como beneficios empresariales y, por consecuencia, no sujetos a imposición en México, dado que el convenio a que se refiere el rubro de esta tesis no establece tratamiento específico sobre dicho concepto de beneficios empresariales.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 6/2014.**

**16/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)**

**CRÉDITOS FISCALES. ES INCORRECTO QUE PARA SU DETERMINACIÓN LA AUTORIDAD SE BASE ÚNICAMENTE EN DECLARACIONES INFORMATIVAS DE TERCEROS.** Esta Procuraduría estima

que las bases o sistemas informativos de las autoridades fiscales pueden servir para motivar las resoluciones de la autoridad, en términos del artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo no pueden considerarse una prueba plena para acreditar de manera fehaciente actos o actividades con terceros que el contribuyente fiscalizado haya negado lisa y llanamente haber realizado, por lo que tratándose de declaraciones informativas éstas sólo son un elemento que debe administrarse con otros, máxime que la autoridad tiene a su alcance medios para verificar con exactitud que las operaciones reportadas en tales declaraciones se hubieran realizado, como lo es la compulsas prevista en el artículo 42, fracción III, del referido Código Tributario. Actuar en forma contraria deja en estado de indefensión al contribuyente, pues ante la negativa de los hechos por parte de éste, arroja la carga de la prueba a la autoridad.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 7/2014.**

**17/2014/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)

**RENTA. PROCEDE EL ACREDITAMIENTO DEL GRAVÁMEN CONTRA EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, AUN Y CUANDO EL PRIMERO NO SE HAYA ENTERADO. INTERPRETACIÓN DE LA EXPRESIÓN “EFECTIVAMENTE PAGADO”.** El artículo 8° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) establece la posibilidad de acreditar, contra el impuesto del ejercicio, una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta (ISR) propio del mismo ejercicio, siempre que éste haya sido efectivamente pagado en términos de la Ley del ISR, sin que se considere como efectivamente pagado aquel ISR que se hubiere cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales. Ahora bien, el propósito del legislador al establecer el IETU, además de crear un impuesto de control, consistió en recuperar la recaudación perdida por tratamientos preferenciales o por evasión y elusión fiscal en el ISR, para lo cual estableció que no se pudiera acreditar un ISR que el contribuyente no hubiera pagado al haber aplicado contra éste un acreditamiento o estímulo fiscal. Por tanto, es incorrecto que la autoridad fiscal rechace el acreditamiento del ISR contra el IETU del ejercicio bajo el argumento de que aquél no fue “efectivamente pagado”, es decir, que el contribuyente no efectuó el entero de dicho impuesto; especialmente porque fue la propia autoridad la que determinó, de manera simultánea, a través de sus facultades de comprobación, ambos gravámenes, y teniendo en cuenta lo dispuesto por la regla I.4.14 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009, que así lo establecía para los enteros que se producen fuera de facultades de comprobación.

*Criterio sustentado en:*

## Recomendación 8/2014.

*18/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)*

**CONTRATOS ENTRE PARTICULARES. PARA QUE SURTAN EFECTOS FISCALES NO TIENEN QUE CUMPLIR CON MAYORES FORMALIDADES QUE LAS QUE LA LEGISLACIÓN ORDINARIA ESTABLECE.** El principio que rige en nuestro derecho la actuación de los comerciantes es el principio consensual en la celebración de los actos de comercio, pues el valor que se protege es la operación flexible e inmediata de quienes realizan actividades mercantiles, para permitir el fomento y promoción de la actividad económica dentro de la sociedad. De este modo, la celebración de un contrato de mutuo, para su validez, no está sujeta al cumplimiento de mayores formalidades, como es la protocolización ante fedatario público o su inscripción en algún Registro Público de Comercio; de ahí que las autoridades no puedan negar efectos fiscales a ese tipo de operaciones, pues lo propio del actuar fiscal es la aplicación de las disposiciones que establecen exclusivamente para esa materia, los requisitos y condiciones para que un ingreso se estime como acumulable o no, o bien para que una partida o gasto se acepte como deducible, por lo que la autoridad no puede exigir mayores requisitos para los contratos entre particulares de los que el derecho común requiere, ya que no existe norma fiscal que establezca que para que los contribuyentes puedan dar efectos fiscales a sus operaciones, tengan que cumplir con requisitos extraordinarios para la celebración o formalidad de los actos mercantiles que constituyen parte de sus actividades. Luego entonces la autoridad no puede desestimar tales contratos bajo ese sólo pretexto, sino que en todo caso está facultada para verificar si se acredita la materialidad de las operaciones respectivas y su adecuado y oportuno registro en la contabilidad del contribuyente.

*Criterio sustentado en:*

## Recomendación 9/2014.

*19/2014/CTN/CS-SPDC. (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014).*

**FECHA CIERTA DE DOCUMENTOS PRIVADOS. SU RELACIÓN CON LA MATERIA FISCAL, A LA LUZ DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.** Mediante jurisprudencia firme, la Suprema Corte ha establecido, en lo que interesa, las siguientes premisas sobre el concepto “fecha cierta” de documentos privados: a) Que tal fecha es aquélla que se tiene a partir del día en que el documento se presenta ante un fedatario público o bien se inscribe en algún registro público, y; b) Que en caso de que un documento no goce de esta cualidad, no puede otorgársele valor probatorio frente a terceros, ya que no se tiene certeza en cuanto a la fecha en que acontecieron los actos jurídicos que consigna. Como se ve, dichas premisas encuentran su contexto, fundamentalmente, en el marco de un procedimiento litigioso en el que se pretende evidenciar la eficacia probatoria de un documento privado, a fin de que el mismo pueda surtir efectos en la esfera jurídica de un tercero, que precisamente es parte en el juicio. Por lo tanto, en opinión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es válido afirmar que los

elementos mencionados, relacionados con la “fecha cierta”, no pueden ni deben ser concebidos por la autoridad fiscal como parámetros de valoración en el curso de una auditoría, para apreciar documentos privados exhibidos por los contribuyentes revisados con el objeto de acreditar diversas operaciones que hubieran celebrado, como pueden ser préstamos, aumentos de capital en sociedades de capital variable, entre otros; ya que el Derecho común que regula ese tipo de actos no prevé mayores formalidades para su perfeccionamiento. Además, cuando ejerce tales facultades, la autoridad no está actuando como un “tercero”, sino como una entidad del Estado dotada de pleno imperio y, en consecuencia, si pretende desestimar para efectos fiscales las operaciones contenidas en tales documentos, deberá acudir más bien a lo que constituye lo propio de la labor de auditoría, es decir, verificar los asientos en la contabilidad del contribuyente y rastrear la materialidad de las operaciones o su flujo de efectivo, para lo cual puede valerse, incluso, de otros elementos. Considerar lo contrario, sería tanto como colocar al particular en una situación por demás inequitativa, ya que se le obliga a satisfacer exigencias impuestas unilateralmente por la propia autoridad en cuanto al “valor probatorio” de un documento privado que es exhibido, no dentro de un procedimiento jurisdiccional o litigioso, sino en un procedimiento oficioso de carácter estrictamente administrativo, como lo es la revisión o auditoría fiscal.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 9/2014.**

**20/2014/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 26/09/2014)

**ARTICULO 41, FRACCION II, DEL CFF. NO PREVÉ UNA PRESUNTIVA DE INGRESOS SINO SOLO AUTORIZA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR.** El artículo mencionado no autoriza a las autoridades fiscales a determinar base impositiva y por lo tanto no les permite presumir ingresos acumulables, sino que sólo las faculta para fijar de manera expedita y directa el monto del impuesto a pagar, cuando el contribuyente ha sido omiso en la presentación de sus declaraciones dentro de los plazos previstos por la ley. Para tal efecto, según lo prevé el propio precepto, las autoridades pueden: hacer efectiva al pagador de impuestos una cantidad igual al monto mayor que se autodeterminó a su cargo en cualquiera de sus seis últimas declaraciones presentadas o bien, cuando conozcan de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, hacer efectiva una cantidad igual a la que corresponda determinar al contribuyente. Sin embargo, en opinión de este *Ombudsman* la frase que “*se conozca de manera fehaciente la cantidad*”, de ninguna manera implica que la autoridad pueda realizar (fuera de los procedimientos de comprobación que consigna el artículo 42 del Código Fiscal o, tratándose de personas físicas, el procedimiento especial de verificación contenido en el anterior 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hoy artículo 91), actos a través de los cuales de manera unilateral, sin dar audiencia al contribuyente, determine la base gravable a la que aplicar la tasa del impuesto. Es decir, cuando la autoridad, para determinar el impuesto, aplica el artículo 41 en cita, no puede aplicar la tasa a ingresos determinados en forma presuntiva provenientes de depósitos bancarios, fundándose para ello en el diverso artículo 59, fracción III,

del CFF, ya que éste último contempla una estimativa de ingresos, es decir, de base imponible, y no se refiere a una determinación directa de impuesto que es lo que prevé el artículo 41, fracción II; además de que la autoridad no puede presumir ingresos por depósitos en cuentas bancarias con base en el citado 59, fracción III, si no es a través del ejercicio de sus facultades de comprobación, mediante la visita domiciliaria o revisión de gabinete, previstas en el artículo 42 del CFF, o través del procedimiento extraordinario de discrepancia fiscal para personas físicas contenido en el hoy artículo 91 de la LISR. En otras palabras, fuera del ejercicio de facultades de comprobación, cuando aplican la fracción II del artículo 41, las autoridades sólo pueden determinar directamente el impuesto, porque conozcan la base cierta (declarada) y no presunta (o estimada) del contribuyente.

***Criterio sustentado en:***

**Recomendación 10/2014.**

**Recomendación 11/2014.**

***21/2014/CTN/CS-SPDC (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 27/10/2014)***

**RETENEDORES. PUEDEN SER SUJETOS DE RECOMENDACIÓN PÚBLICA EMITIDA POR LA PROCURADURÍA, CUANDO NO CORRIJAN LAS CONSTANCIAS DE SUELDOS Y SALARIOS QUE CONTENGAN DATOS IMPRECISOS.** Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en el seno de su Comité Técnico de Normatividad, concluyó en el Criterio Normativo 5/2013/CTN/CN, que para efectos de su competencia, los particulares que actúen como auxiliares de la administración pública federal en su carácter de retenedores o recaudadores, tendrán la calidad de autoridad fiscal federal, cuando en el ejercicio de las facultades conferidas por una norma general, emitan actos que afecten derechos de los contribuyentes. Ahora bien, conforme al artículo 118, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, es obligación del patrón expedir la constancia que consigne el monto de las remuneraciones cubiertas, de las retenciones efectuadas y del impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que les hubieran deducido a sus trabajadores en el año de calendario de que se trate, la cual deberá entregar a sus trabajadores a más tardar el 31 de enero de cada año. Por tanto, si al expedir dicha constancia, el retenedor asienta datos que no corresponden a las remuneraciones percibidas efectivamente por el trabajador en un ejercicio fiscal, aquél está obligado a reexpedir una nueva constancia en la que corrija los datos incorrectos, ya que dicha constancia permite al trabajador no sólo conocer el monto retenido por concepto de impuesto sobre la renta y los conceptos sobre los que fue calculado, sino también cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales y, de ser el caso, solicitar la devolución del saldo a favor que pudiera generarse. Por tanto, dichos

retenedores pueden ser sujetos de Recomendación pública emitida por esta Procuraduría, en términos de los artículos 5, fracción III, y 22, fracción II, de la Ley Orgánica.

*Criterio sustentado en:*

*Recomendación 14/2014.*

*Recomendación 15/2014.*

## 2015

*1/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 23/01/2015)*

**CORRECCIÓN FISCAL. NO PUEDE SER NEGADO EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE BAJO EL ARGUMENTO DE QUE LA AUTORIDAD TUVO CONOCIMIENTO DE AQUELLA POCOS DÍAS ANTES DE LA EMISIÓN DE LA LIQUIDACIÓN CORRESPONDIENTE.** La autocorrección fiscal prevista en el artículo 14 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, puede ejercerse desde el inicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, sin que dicha autocorrección se encuentre sujeta a autorización por parte de las autoridades para que proceda, sino que basta que los contribuyentes presenten la declaración mediante la cual intentan regularizar su situación fiscal para que las autoridades estén obligadas a informar el resultado de dicha autocorrección. De tal manera que la autoridad fiscalizadora no puede desconocer el ejercicio de ese derecho bajo el argumento de que la declaración complementaria, por medio de la cual el sujeto auditado intentó corregir su situación fiscal, fue presentada días antes de que emitiera la liquidación correspondiente, ya que mientras ésta no se dicte y notifique, el derecho mencionado puede ejercerse, pues la ley no contempla límite para ello, quedando la autoridad obligada a pronunciarse sobre dicha declaración complementaria y notificar al contribuyente si regularizó o no, su situación fiscal.

*Criterio sustentado en:*

*Recomendación 1/2015.*

*2/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 23/01/2015)*

**CORRECCIÓN FISCAL. NO ES VÁLIDO QUE LA AUTORIDAD NIEGUE EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A EJERCERLA, ARGUMENTANDO QUE SÓLO ESTABA OBLIGADA A CUMPLIR**



**LA RESOLUCIÓN DE UN RECURSO DE REVOCACIÓN.** Conforme al artículo 2, fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, éste tiene, entre otros derechos, el de corregir su situación fiscal desde el inicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se le notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, sin que se requiera para ello la autorización de la autoridad fiscalizadora. Por tanto, si al resolver un recurso de revocación se dejó sin efectos la liquidación recurrida, ordenando a dicha autoridad emitir una nueva liquidación, resulta procedente que el contribuyente ejerza ese derecho a través de la presentación de la declaración complementaria respectiva, lo que obligará a la autoridad necesariamente a tomarla en cuenta, así como a informar al contribuyente si se regulariza o no su situación fiscal, sin que sea un impedimento para ello que el primer párrafo del artículo 133-A del Código Fiscal de la Federación obligue a las autoridades fiscales a cumplir con las resoluciones dictadas en el recurso de revocación, pues esa obligación no limita ni restringe el derecho a la autocorrección fiscal.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 3/2015.**

**3/2015/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 23/01/2015*)

**DEVOLUCIÓN DE ISR POR INTERESES REALES. LA AUTORIDAD NO PUEDE NEGARLA POR CONSIDERAR LA RETENCIÓN COMO PAGO DEFINITIVO, PUES ELLO VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y DE PROPORCIONALIDAD.** Si bien es cierto que los artículos 160 y 175 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, establecían que las personas físicas que obtuvieran ingresos acumulables en el ejercicio únicamente por concepto de intereses reales y que no excedieran de \$100,000.00, debían considerar como pago definitivo las cantidades que les hubiere retenido la institución financiera que pagó esos intereses, quedando eximidas de la obligación de presentar la declaración anual correspondiente, también lo es que esta Procuraduría ha sostenido, y así lo confirmó la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, que dichos preceptos violan los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributarias, al desconocer la capacidad contributiva del sujeto pasivo, respecto del objeto y de la base del gravamen, porque al considerar que las retenciones del impuesto constituyen el pago definitivo del tributo, impiden tomar en cuenta los efectos de la inflación (intereses reales), deducciones autorizadas y acreditamiento de pagos provisionales, a diferencia de aquellas personas físicas que perciben una cantidad superior a la ya referida por el mismo concepto, lo que provoca un trato diferenciado entre sujetos ubicados en el mismo supuesto, por lo que es indebido que la autoridad niegue una solicitud de devolución bajo el argumento de que al ser la retención de ISR un pago definitivo, el contribuyente pierde su derecho a presentar la declaración y a obtener la devolución del saldo a favor que en su caso resulte.

*Criterio sustentado en:*

## Recomendación 2/2015.

*Relacionado con:*

**Criterio Jurisdiccionales 4/2014**

**4/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)

**QUEJA. NO ES LA VÍA IDÓNEA PARA ANALIZAR VIOLACIONES DE DERECHOS QUE SÓLO SE EVIDENCIAN MEDIANTE ANÁLISIS COMPLEJOS Y PROFUSOS; NI SUSTITUYE A LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL.**

La Queja es un procedimiento extraordinario, sumario, de salvaguarda de derechos, que se ubica dentro de las acciones no jurisdiccionales de defensa de derechos fundamentales de los gobernados que se prevén en el artículo 102, apartado B, primer párrafo, de la Constitución Política; por lo que para que pueda cumplir con su objetivo, es menester que las cuestiones o argumentos de hecho y de derecho que en ella planteen los contribuyentes para demostrar posibles violaciones a sus derechos, puedan apreciarse de forma directa, que no requiera de análisis complejos y profusos que rebasen lo propiamente específico del derecho tributario; pues la Queja es un procedimiento que no sustituye ni reemplaza a la función jurisdiccional, sino que se utiliza como un nuevo medio alternativo no vinculatorio de solución de conflictos, donde no se cuenta con un proceso o procedimiento idóneo para “juzgar” o definir sobre apreciaciones e interpretaciones jurídicas, o evaluar diversas situaciones de hecho cuando éstas, se insiste, pudieran constituir violaciones no apreciables de forma directa.

*Criterio sustentado en:*

**Acuerdo de Cierre 163/2015.**

*Relacionado con Criterios Sustantivos:*

**1/2013/CTN/CS-SPDC.**

**9/2014/CTN/CS-SPDC.**

**5/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015. Última modificación 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015)

**VALOR AGREGADO. EXPORTACIÓN DE SERVICIOS. NO SE PRODUCE POR EL SÓLO HECHO DE QUE SE CUMPLA CON LOS REQUISITOS PREVISTOS EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 58 DEL RIVA, SINO QUE EN TODO CASO EL APROVECHAMIENTO DEL SERVICIO DEBE PRODUCIRSE FUERA DEL TERRITORIO NACIONAL.**

Para que se considere que hay exportación de servicios, como pueden ser los de publicidad y comisión, y aplique la tasa preferencial del 0% prevista en el artículo 29, fracción IV, incisos c) y d), de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, los servicios deben ser prestados por residentes en territorio nacional y aprovechados en el extranjero. Ahora bien, no basta con que el contribuyente alegue que se dio el aprovechamiento en el extranjero porque el pago se le hizo por un residente en el extranjero sin

establecimiento en el país, mediante cheque nominativo o transferencia de fondos en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago proviene además de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero; ya que dichos requisitos deben cumplirse cuando efectivamente se produzca la exportación de servicios, pero no son los que, en sí mismos, configuran la hipótesis de exportación. Por lo tanto, resulta indispensable, como lo prevén las disposiciones aplicables ya citadas, que el servicio prestado por el contribuyente residente en territorio nacional sea aprovechado total o parcialmente en el extranjero por personas que se ubican en aquella jurisdicción. En este orden de ideas, no basta con que el prestador de servicios alegue que él sólo cobra por gastos de publicidad y comisiones por ventas, pero que es la empresa residente en el extranjero la que se beneficia de la publicidad, ya que es la que expende directamente los bienes a los compradores que se ubiquen en territorio nacional y que además cumple con los requisitos del segundo párrafo del artículo 58 del RIVA, pues lo cierto es que la exportación de servicios no se produce, en cuanto que la publicidad y ventas están destinadas en forma total a ser aprovechadas en territorio nacional.

*Criterio sustentado en:*

**Acuerdo de No Responsabilidad 18/2015.**

**6/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)**

**DEVOLUCIÓN. INTERESES REALES DE CRÉDITOS HIPOTECARIOS. SU DEDUCCIÓN POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES NO ESTA LIMITADA A UN SOLO CRÉDITO, SIEMPRE QUE SE TRATE DE SU CASA HABITACIÓN.** En opinión de esta Procuraduría, del correcto análisis del artículo 176, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, hoy artículo 151, fracción IV, de la LISR; se advierte que las personas físicas podrán aplicar como deducción personal, los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero. De lo antes expuesto, resulta que si la autoridad fiscal niega una devolución o determina un crédito fiscal bajo el argumento de que únicamente procede la deducción respecto de un sólo crédito hipotecario, viola los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica consagrados en los artículos 1, 14 y 16 Constitucionales, debido a que tal limitante no fue establecida por el legislador en el precepto legal invocado, ya que lo que importa para la norma citada es que dicho financiamiento se destine a la adquisición de su casa habitación del contribuyente, sin importar que el mismo se obtenga a través de uno o varios créditos hipotecarios.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 6/2015.**

*Criterio relacionado con:*

**Criterio Jurisdiccional 4/2015.**

*Criterio obtenido en Recurso de Revocación 19/2014, en el cual se sostiene la postura de la autoridad fiscal en la instancia administrativa respecto de la deducción de intereses derivados de créditos hipotecarios.*

**7/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)

**PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES. LA AUTORIDAD ESTÁ OBLIGADA A TOMAR EN CUENTA LAS DECLARADAS POR EL CONTRIBUYENTE, CUANDO INCREMENTE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** Cuando con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación la autoridad revisora incrementa la base gravable para efectos de la determinación del ISR, está obligada a aplicar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores contra la utilidad determinada, pues basta con que el contribuyente las haya declarado en el o los ejercicios correspondientes para que se presuma que necesariamente tiene conocimiento de las mismas. Por lo tanto, resulta inadmisibles que la autoridad exija al contribuyente la presentación de una declaración complementaria antes de que emita la resolución determinante, pues tal proceder del pagador de impuestos llevaría implícito el reconocimiento del incremento de su base gravable realizada durante la revisión fiscal, lo que conllevaría su consentimiento y, en consecuencia, la denegación de su garantía de acceso a la justicia. Por el contrario, en una interpretación garantista, se debe considerar que es a la autoridad a quien corresponde requerir al contribuyente la información necesaria para la amortización de dichas pérdidas. Cabe destacar que lo antes afirmado no desconoce el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 125/2014; sin embargo, los criterios que sostiene esta Procuraduría en su función de *Ombudsman* del contribuyente, es decir, de protector no jurisdiccional de los derechos del pagador de impuestos, buscan la protección más amplia posible de los derechos de éstos, por lo que sus interpretaciones pueden o no coincidir con las del Máximo Tribunal, ya que se trata de esferas independientes de tutela de los derechos de los gobernados en donde el *Ombudsman* busca reflejar la conciencia ciudadana de justicia.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 4/2015.**

*Relacionado con:*

**Recomendación 9/2013.**

**8/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)

**DEVOLUCIÓN DE MERCANCÍAS EMBARGADAS POR LA AUTORIDAD ADUANERA. NO PUEDE SER NEGADA PORQUE NO SE ACREDITE LA PROPIEDAD DE LAS MISMAS, SI ESE DERECHO ESTÁ RECONOCIDO EN UNA SENTENCIA FIRME.** Es de explorado derecho que los efectos de una sentencia no se limitan a la mera anulación de los actos impugnados, sino que también tutelan, en toda su extensión, los derechos de quien acudió a demostrar la ilegalidad de las actuaciones

por las cuales éstos se vieron vulnerados, fijando con claridad la manera en que deberán ser restituidos o reparados, pues de otro modo se estaría únicamente a la mera declaratoria de nulidad de los actos impugnados, sin la posibilidad de poder verificar si fueron restituidos los derechos de quien promovió el medio de defensa. Por lo anterior, si en una sentencia de nulidad se reconoció el derecho del demandante para que le fueran devueltas las mercancías embargadas mediante el procedimiento aduanero y se ordenó a la autoridad que efectuara esa devolución, es incuestionable que esta última está obligada a cumplir con esa determinación, sin exigir mayores formalidades a las previstas en el fallo en comento, como acreditar la propiedad de las mercancías cuando ya el tribunal reconoció el derecho, pues resultaría inadmisibles que el contribuyente tenga que sobrellevar la afectación de no poder recuperar sus mercancías, no obstante que el acto administrativo que ordenó su embargo fue anulado por el Órgano Jurisdiccional, y esa decisión no fue recurrida por la propia autoridad, lo que justifica la exigencia del contribuyente y el deber de aquélla de dar cumplimiento a dicha determinación, devolviendo o, en su caso, pagando el resarcimiento económico en los términos previstos en el artículo 157 de la Ley Aduanera. Cabe destacar que lo antes afirmado no desconoce el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 57/2009; sin embargo, los criterios que sostiene esta Procuraduría en su función de *Ombudsman* del contribuyente, es decir, de protector no jurisdiccional de los derechos del pagador de impuestos, buscan la protección más amplia posible de los derechos de éstos, por lo que sus interpretaciones pueden o no coincidir con las del Máximo Tribunal, ya que se trata de esferas independientes de tutela de los derechos de los gobernados en donde el *Ombudsman* busca reflejar la conciencia ciudadana de justicia.

**Criterio sustentado en:**  
**Recomendación 5/2015.**

**Relacionada con:**  
**Criterio Sustantivo 12/2013/CTN/CS-SPDC.**

**9/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)**

**PADRÓN DE IMPORTADORES. LA REGLA 1.3.3, FRACCIÓN XVI, DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2012, EXCEDE EL CONTENIDO DE LO PREVISTO EN LA LEY ADUANERA Y SU REGLAMENTO.** El artículo 59, fracción IV, de la Ley Aduanera establece los requisitos que deben reunir quienes importen mercancías al país, dentro de los cuales se encuentra estar inscrito en el padrón de importadores, siendo necesario el estar al corriente en sus obligaciones fiscales y cumplir con los demás requisitos previstos en el Reglamento de la Ley Aduanera y los que establezca el SAT mediante reglas. Por su parte, el artículo 78 del Reglamento de la citada ley prescribe de manera limitativa los supuestos en los cuales procederá la suspensión en el padrón de importadores, sin que se desprenda de la norma la posibilidad de que mediante reglas de carácter general se incluyan hipótesis adicionales a las ahí previstas. En consecuencia, a juicio de este *Ombudsman*, la suspensión en el padrón de

importadores sustentada en la regla 1.3.3, fracción XVI, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2012 que sanciona al importador cuando no se pueda localizar en el domicilio declarado en el pedimento al proveedor en el extranjero, resulta violatorio del derecho humano de legalidad y seguridad jurídica, puesto que la citada disposición administrativa previene un supuesto de suspensión en el citado padrón que no contempla ni la Ley Aduanera ni su reglamento lo que viola el principio de primacía de Ley.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2015, emitida por la Delegación Chihuahua.**

*Relacionado con:*

**Recomendación 12/2014.**

**10/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)**

**RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. LA ADECUACIÓN DE LA HIPÓTESIS NORMATIVA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 53, FRACCIÓN III, DE LA LEY ADUANERA, NO DEBE ALCANZAR A SIMPLES CONDUCTORES CASUALES O ACCIDENTALES DE UN VEHÍCULO CUYO PERMISO TEMPORAL DE IMPORTACIÓN SE ENCUENTRE VENCIDO.** Si bien la fracción III del numeral 53 de la Ley Aduanera, contempla la responsabilidad solidaria aplicable a los propietarios y empresarios de medios de transporte, pilotos, capitanes, o bien, choferes de los mismos, ello únicamente debe considerarse para el caso de aquellos que tienen como actividad el transporte de mercancías o vehículos como parte de su trabajo. En ese sentido, atendiendo al principio *pro homine* que mandata el texto del artículo 1° Constitucional, un conductor casual o accidental que no es propietario ni tenedor de un vehículo de uso particular cuyo permiso temporal no se encuentra vigente, no puede equipararse al conductor que en el ejercicio de sus labores utiliza un medio de transporte de mercancía dado su vínculo laboral con una empresa del giro en comento, quien sí tendría responsabilidad solidaria.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2014, emitida por la Delegación Aguascalientes.**

**11/2015/CTN/CS-SPDC**

**COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA OMISIÓN O PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL AVISO RESPECTIVO CONSTITUYE UN REQUISITO FORMAL QUE NO IMPLICA SU IMPROCEDENCIA SI LA AUTORIDAD CUENTA CON ELEMENTOS QUE REFLEJEN EL EJERCICIO DE DICHA OPCIÓN, MÁXIME SI SE CONSIDERA QUE PARA TAL INFRACCIÓN EXISTE UNA SANCIÓN PECUNIARIA ESPECÍFICA.** El primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación permite a los contribuyentes obligados a pagar sus impuestos mediante declaración, compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que deban pagar por adeudo propio o por retención a terceros. Asimismo, dicho numeral establece como requisito formal que se

presente el aviso de compensación correspondiente dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado. Ahora bien, tal y como ha sido sostenido por esta Procuraduría a través del Criterio Sustantivo 3/2013/CTN/CS-SPDC, la omisión o cumplimiento extemporáneo de requisitos formales no puede implicar, en todos los casos, el desconocimiento de un derecho de fondo. En esa línea, esta Procuraduría considera que la autoridad fiscal va más allá de la ley y, por tanto, vulnera los derechos fundamentales del contribuyente, cuando sanciona una infracción de forma —la omisión o presentación extemporánea del aviso de compensación— con la pérdida de un derecho de fondo —el desconocimiento de la compensación, como tal—, pues la falta de presentación del aviso de compensación no es razón suficiente para estimarla improcedente, ya que si la autoridad cuenta con elementos a través de los cuales pueda deducir que el contribuyente ejerció dicha opción —tal y como puede ser la manifestación expresada en una declaración normal o complementaria en la que el contribuyente evidencia la intención de hacer una compensación— ésta, en todo caso, podría requerir al contribuyente y, consecuentemente, imponer la multa formal establecida en el artículo 82, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, pero no desconocer el ejercicio de la opción compensatoria.

***Criterio sustentado en:***

**Recomendación 1/2015 – Delegación Aguascalientes.**

***Criterio relacionado con Criterios Sustantivos:***

**3/2013/CTN/CS-SPDC.**

**6/2013/CTN/CS-SASEN.**

**7/2013/CTN/CS-SASEN.**

**10/2014/CTN/CS-SPDC.**

***12/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)***

**MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. EL QUE LOS ACTOS DE LA AUTORIDAD SE ENCUENTREN IMPUGNADOS POR LOS CONTRIBUYENTES, NO PUEDE SER PRETEXTO PARA QUE AQUÉLLAS CONDICIONEN LA REPARACIÓN DE VIOLACIONES DE DERECHOS A LA DECISIÓN DEL JUZGADOR, O BIEN, A LA EFICACIA DE LA DEFENSA, SINO QUE BASTA CON LA RECOMENDACIÓN DEL OMBUDSMAN.** De conformidad con el Criterio Sustantivo 15/2013/CTN/CS-SPDC, emitido por esta Procuraduría, el concepto de “mejores prácticas” implica que la autoridad exactora debe incentivar las acciones que permitan una mejora en las relaciones de confianza y buena fe con los contribuyentes. En esa medida, ante el reconocimiento expreso en la Queja, de violaciones a los derechos de los contribuyentes, derivados de errores o inconsistencias en el ejercicio de facultades de la autoridad, no procede que ésta condicione la reparación de dichas violaciones al resultado de los medios de defensa que el contribuyente hubiere hecho valer o que pueda hacer valer. Asimismo, los argumentos que hizo o no hizo valer el pagador de impuestos en sus medios de defensa, no pueden justificar

el desconocimiento de la autoridad fiscal, cuando en el fondo le asiste la razón al particular, mucho menos cuando dicho error ya ha sido aceptado por la propia autoridad.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2014.**

**Recomendación 1/2015.**

**Emitidas por la Delegación Aguascalientes.**

*Criterio relacionado con Criterios Sustantivos:*

**14/2013/CTN/CS-SPDC.**

**15/2013/CTN/CS-SPDC.**

**43/2013/CTN/CS-SASEN.**

**13/2015/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015*)

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA AUTORIDAD FISCAL NO DEBE NEGAR SU DEVOLUCIÓN PORQUE EL PROVEEDOR DEL CONTRIBUYENTE ESTÁ COMO NO LOCALIZADO O PORQUE NO ENTERÓ EL GRAVAMEN TRASLADADO.** Del análisis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, no se advierte algún precepto legal que disponga que para que el impuesto al valor agregado trasladado por un proveedor en un comprobante fiscal, sea acreditable o susceptible de devolución, dicho proveedor debe estar localizable en el domicilio señalado en el Registro Federal de Contribuyentes y haber enterado las contribuciones a su cargo; por tanto, resulta contrario a derecho que la autoridad fiscal le niegue la devolución a un contribuyente aduciendo la actualización de cualquiera de esas hipótesis, máxime que con ello coarta su derecho subjetivo por actuaciones que no le son atribuibles a él sino a terceros. Aunado a lo anterior, a consideración de este *Ombudsman*, para el caso de que efectivamente los proveedores no hayan enterado el gravamen trasladado al contribuyente, lo procedente es que el Fisco Federal ejerza en contra de aquéllos sus facultades de fiscalización, liquidación y cobro, pero no que traduzca el incumplimiento de sus obligaciones fiscales en la pérdida del derecho del contribuyente a la devolución del impuesto trasladado, pues en un estado democrático de derecho y por la misma naturaleza de este impuesto indirecto resulta inadmisibles que un contribuyente tenga que asumir las consecuencias fiscales de las omisiones de un tercero.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2015, emitida por la Delegación Jalisco.**

**14/2015/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015*)

**CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL BENEFICIO NO SE PIERDE COMO CONSECUENCIA DE UN ERROR EN EL CÁLCULO DEL IMPORTE A CARGO DE LA CONTRIBUYENTE, GENERADO POR LOS SISTEMAS ELECTRÓNICOS DE LA AUTORIDAD FISCAL COORDINADA.** De conformidad con lo dispuesto por el Artículo Tercero Transitorio, fracción III, de la Ley de Ingresos de la



Federación para el Ejercicio Fiscal 2013 y en las Reglas de Operación del “Programa Ponte al Corriente” en el Estado de Veracruz de Ignacio la Llave, publicadas en la Gaceta Oficial del Estado de Veracruz el 27 de marzo de 2013, los requisitos para acceder al beneficio de la condonación son dos: 1) que la solicitud de condonación se presente a más tardar en la fecha límite, y 2) que cuando resulte cantidad a pagar, la contribuyente genere en el sistema el documento que contiene la línea de captura para realizar el pago de la parte no condonada, dentro del plazo en ella establecido. Por tanto, a consideración de esta Procuraduría, si la contribuyente solicitó su condonación oportunamente y efectuó el pago de la parte no condonada conforme al cálculo realizado automáticamente por el sistema electrónico de la autoridad, dentro del plazo concedido, resulta procedente el beneficio de la condonación, aún y cuando el monto pagado no estuviera debidamente actualizado, pues el error en el cálculo de la cantidad a pagar no puede atribuírsele a la contribuyente, sino a la autoridad por tratarse de su sistema electrónico, el cual sólo permitía capturar el importe de la contribución omitida y no así modificar las cantidades correspondientes a los accesorios.

*Criterio sustentado en:  
Recomendación 1/2014, emitida por la Delegación Veracruz.*

**15/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)**

**RENTA. PROPINAS. NO EXISTE OBLIGACIÓN PARA EL EMPLEADOR DE RETENER A SUS TRABAJADORES EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE.** Los artículos 110, primer párrafo, 113, párrafos primero y segundo y 118, párrafo primero, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente hasta 2013, establecen las obligaciones de los patrones o empleadores para retener el impuesto sobre la renta sobre los ingresos que paguen a sus trabajadores derivados de la relación laboral. Sin embargo, ni de tales preceptos ni de otros de la propia Ley, puede desprenderse que exista obligación de los empleadores para retener y enterar el impuesto correspondiente a las propinas que reciban sus trabajadores por parte de los clientes. Ello es así, porque independientemente de que la Ley laboral en su artículo 346 establece que las propinas son parte del salario de los trabajadores, tal disposición no puede tener el efecto fiscal que la autoridad pretende, pues no puede estimarse para efectos fiscales que esos ingresos deriven de la relación laboral, ya que ésta no se establece entre los terceros ajenos a la empresa que entregan las propinas y los trabajadores del contribuyente. Lo que el artículo 346 de la Ley laboral regula es que esos ingresos forman parte del salario para cualquiera de las indemnizaciones a que se refiere el 347 de la propia Ley, es decir, que se trata de una disposición con efectos únicamente en la esfera laboral. En cambio, las disposiciones fiscales son de aplicación estricta y al no establecerse en la LISR dispositivo alguno que prevea la obligación de los empleadores para efectuar retenciones a sus trabajadores sobre cantidades entregadas por terceros, ni procedimiento para que el patrón pudiera conocer y determinar el monto en que las propinas integran los salarios de sus trabajadores, se produciría una total

incertidumbre jurídica si la autoridad al interpretar la Ley, acude a legislaciones no fiscales para imponer cargas a los contribuyentes que la norma tributaria no establece expresamente.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 8/2015.**

**16/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015)**

**ORDEN DE VISITA. SU DECLARATORIA DE ILEGALIDAD CONLLEVA NECESARIAMENTE LA DE LOS ACTOS SUBSECUENTES, AUN CUANDO ESTOS ÚLTIMOS ESTÉN FIRMES POR HABERSE DESECHADO LOS MEDIOS DE DEFENSA INTERPUESTOS EN SU CONTRA.** Si un contribuyente obtuvo sentencia definitiva de nulidad en relación con una multa que se le impuso por no atender a lo requerido en una orden de visita que se estimó ilegal por incompetencia del funcionario emisor, pero en lo que se tramitan los medios de defensa respectivos de los que derivó la resolución de nulidad, la autoridad continúa con el procedimiento oficioso de comprobación fiscal y, al emitir la resolución liquidatoria respectiva rechaza el recurso de revocación promovido por el contribuyente en su contra, por considerar que se encuentra *sub júdice* la validez del acto previo; resolución esta que finalmente es confirmada en juicio contencioso y posteriormente en amparo, resulta que, en opinión de este *Ombudsman*, la autoridad fiscal debe revocar o dejar sin efectos la determinante del crédito y su confirmación, ya que estos en todo caso debieran estimarse como actos nulos por provenir de un acto declarado ilegal (la orden de visita), en forma definitiva y a fin de respetar los derechos fundamentales del contribuyente, pues prácticamente se le deja sin defensa, pese a la ilegalidad del acto primigenio.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2014, emitida por la Delegación Durango.**

**17/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015)**

**AVISOS DE COMPENSACIÓN. SUPUESTO EN QUE NO EXISTE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLOS.** La Regla I.2.3.4., de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2012 establece que aquellos contribuyentes que presenten sus declaraciones de pago provisional o definitivo mediante el Servicio de Declaraciones y Pagos (pago referenciado) del SAT, en las que les resulte saldo a cargo y opten por pagarlo mediante compensación de saldos a favor, quedarán relevados de presentar el aviso de compensación correspondiente. Lo anterior cobra sentido porque dicho Servicio de Declaraciones y Pagos, al momento de aplicar el pago de un impuesto vía compensación, solicita que se detallen los datos relativos al saldo a favor que se utiliza para tal fin, mismos datos que contendría el aviso de compensación. Por tanto, en opinión de esta Procuraduría, atento a la lógica que representa esta facilidad administrativa resulta incorrecto que la autoridad fiscal exija al contribuyente la presentación del aviso de compensación bajo el argumento de que la Regla en comento únicamente resulta aplicable

cuando las declaraciones de pago y las declaraciones de los saldos a favor se presentaron bajo el esquema de pago referenciado.

**Criterio sustentado en:**  
**Recomendación 9/2015.**

**18/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015)**

**OBLIGACIONES FISCALES DE CARÁCTER FORMAL. LA DIFERENCIA DE CRITERIOS ENTRE AUTORIDADES SOBRE SU CUMPLIMIENTO, NO DEBE DEPARAR PERJUICIOS A LOS CONTRIBUYENTES.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como observadora de derechos, tiene como una de sus funciones exhibir las incongruencias e inequidades que pueden enfrentar los gobernados en su relación cotidiana con las autoridades fiscales; por lo anterior, si en ejercicio de sus atribuciones se percata de prácticas que impiden a los pagadores de impuestos un efectivo acceso a la justicia, este *Ombudsman* puede válidamente hacerlas del conocimiento público, buscando con esto la mejora continua en los actos de autoridad. En ese tenor, resulta indebido que la diferencia de criterios de dos unidades administrativas dependientes de una misma autoridad fiscal ocasione un perjuicio al contribuyente, cuando por ejemplo, una de ellas cancela un aviso de compensación al estimar que la contribuyente no estaba obligada a presentarlo con base en la regla I.2.3.4., de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2012, y la otra, le rechaza el pago vía compensación al no tenerlo registrado en sus sistemas, ya que esta situación, evidentemente provoca incertidumbre jurídica al contribuyente, al no poder llevar a cabo la compensación que pretendía por causas imputables exclusivamente al criterio divergente entre dos funcionarios de la misma autoridad fiscal.

**Criterio sustentado en:**  
**Recomendación 9/2015.**

**19/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015)**

**CADUCIDAD. OPERA RESPECTO DE CRÉDITOS AUTODETERMINADOS, POR LO QUE EN CASO DE QUE EL CONTRIBUYENTE HUBIERE EFECTUADO ALGÚN PAGO UNA VEZ ACTUALIZADA DICHA FIGURA, TIENE DERECHO A SU DEVOLUCIÓN.** En el caso, un contribuyente se auto-determinó un crédito fiscal y, previa solicitud, fue autorizado su pago en parcialidades; efectuó el entero de algunas de ellas y después de la última parcialidad que pagó, transcurrió el plazo de cinco años establecido en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación sin que la autoridad fiscalizadora hubiera ejercido facultades para verificar los datos y el monto de dicho crédito. Posteriormente, la autoridad exactora instauró el procedimiento administrativo de ejecución (PAE) para hacer efectivo ese adeudo y, con el objeto de suspender dicha acción de cobro e impugnar el crédito, el contribuyente efectuó el pago de cierta cantidad y finalmente obtuvo en el contencioso administrativo la nulidad definitiva del crédito por caducidad. En ese contexto, en opinión de Prodecon, el monto erogado por el contribuyente a efecto de suspender el PAE tiene el carácter

de pago de lo indebido a cuya devolución tiene derecho, ya que esa cantidad fue recibida por la autoridad fiscal cuando, por inactividad, había perdido su atribución legal de verificar el cálculo del adeudo auto-determinado por el causante y, consecuentemente, de obtener el mismo. No es obstáculo para arribar a esta conclusión, el que la autoridad sostenga que el plazo de caducidad se vio suspendido con la autorización de la solicitud del pago en parcialidades, pues dicha autorización, en opinión de esta Procuraduría, no puede considerarse, ni mucho menos asemejarse al ejercicio de facultades de comprobación, o bien, a alguna otra causa de suspensión de plazos contemplada en el artículo referido. Tampoco se coincide con la autoridad en relación a que, por tratarse de un crédito auto-determinado, no existe la posibilidad de que se configure pago de lo indebido alguno; esto, ya que si bien es cierto el origen del crédito efectivamente proviene de un cálculo voluntario por parte del pagador de impuestos, también lo es que ello no impedía a la autoridad ejercer sus facultades de fiscalización a fin de, en su caso, recalcular el adeudo original y hacer las gestiones necesarias para obtener el mismo. En cambio, no tiene razón el contribuyente cuando pretende que esa misma caducidad respecto de la cantidad que enteró y que se estimó como pago de lo indebido, opera también en relación con la autodeterminación original del crédito, pues lo cierto es que cuando ésta se llevó a cabo, aún no había transcurrido ningún plazo de caducidad.

***Criterio sustentado en:  
Recomendación 10/2015.***

***20/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 24/04/2015)***

**CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN II, DEL CFF. NO AUTORIZA A DETERMINARLOS CON POSTERIORIDAD A LA DECLARACIÓN DEL CONTRIBUYENTE A CUYA PRESENTACIÓN COMPELE.** En términos del artículo 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación (CFF), cuando un contribuyente obligado a presentar su declaración de impuestos no lo hace dentro del plazo establecido para ello, la autoridad lo requerirá hasta en tres ocasiones para que la presente y, conforme a la fracción II del propio precepto, si a pesar de ello no cumple con su obligación, la autoridad le hará efectiva una cantidad igual a la contribución que le correspondería determinar, es decir, la autoridad determinará y liquidará un crédito fiscal al contribuyente ante la omisión total de éste de cumplir con su obligación, pese a haberlo requerido en tres ocasiones. Ahora bien, el precepto legal mencionado no autoriza a la autoridad a determinar y/o notificar créditos fiscales con posterioridad a que los contribuyentes cumplen con la obligación omitida, pues dicho precepto, sólo permite la determinación presuntiva del impuesto cuando los contribuyentes persisten en la omisión de

presentar una declaración periódica, no obstante de haber sido requeridos en tres ocasiones, por lo que si el contribuyente corrige su omisión previo a la notificación de la liquidación respectiva, a criterio de este *Ombudsman* fiscal, resulta ilegal que la autoridad continúe con el procedimiento aludido cuando el supuesto que le dio origen ha sido subsanado mediante la presentación de la declaración omitida, aun y cuando ésta se haya presentado con posterioridad al plazo establecido en el tercer requerimiento. Máxime que el párrafo tercero de la fracción II del precepto en cita, aún después de notificada la determinación por parte de la autoridad, autoriza a que el contribuyente presente la declaración omitida incluso por un monto menor; tomando en cuenta que el motivo del ejercicio de la facultad contemplada en el citado precepto no es determinar créditos fiscales sino un medio de coacción para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones omitidas.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 14/2015.**

**21/2015/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 22/05/2015*)

**MEJORES PRÁCTICAS. COMPENSACIÓN. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE VALIDAR CON OPORTUNIDAD LOS AVISOS CORRESPONDIENTES PARA NO AFECTAR AL CONTRIBUYENTE, SOBRE TODO CUANDO ÉSTE ES SUJETO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN.** Cuando en ejercicio del derecho establecido en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, un contribuyente que está siendo sujeto de facultades de comprobación por parte de una autoridad coordinada opta por pagar las contribuciones a su cargo vía compensación, presentando para ello el aviso respectivo antes de que se le notifique la liquidación correspondiente; en opinión de esta Procuraduría, es obligación del Servicio de Administración Tributaria (SAT) validar oportunamente que dicho aviso cumpla con los requisitos formales correspondientes, previo a que la autoridad coordinada emita y notifique la liquidación respectiva; máxime que el SAT es la autoridad facultada para ello y, por lo tanto, debe implementar las mejores prácticas administrativas que otorguen certeza y seguridad jurídica a los pagadores de impuestos, pues de lo contrario éstos podrán verse afectados con la determinación de un crédito fiscal, como si no hubiesen cumplido sus obligaciones tributarias, sobre todo tomando en cuenta que la Ley no establece un plazo para la validación de los avisos de compensación, por lo que tal omisión legislativa no debe obrar en perjuicio de los contribuyentes.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 16/2015.**

*Relacionado con Criterios Sustantivos:*

**14/2013/CTN/CS-SPDC** *“MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CUENTA CON FACULTADES PARA RECOMENDAR SU ADOPCIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES.”*

**15/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. SU CONCEPTO.”

**16/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA CONSTITUYE LA PUBLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NORMATIVOS PORQUE OTORGA CERTEZA Y CONFIANZA A LOS CONTRIBUYENTES.”

**17/2013/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS, SITUACIONES IGUALES.”

**42/2013/CTN/CS-SASEN** “DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. LAS MEJORES PRÁCTICAS SE MATERIALIZAN CUANDO LAS AUTORIDADES INTERVIENEN PARA EVITAR ERRORES REITERADOS.”

**43/2013/CTN/CS-SASEN** “DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. MEJORES PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SU PROTECCIÓN.”

**12/2015/CTN/CS-SPDC** “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. EL QUE LOS ACTOS DE LA AUTORIDAD SE ENCUENTREN IMPUGNADOS POR LOS CONTRIBUYENTES, NO PUEDE SER PRETEXTO PARA QUE AQUÉLLAS CONDICIONEN LA REPARACIÓN DE VIOLACIONES DE DERECHOS A LA DECISIÓN DEL JUZGADOR, O BIEN, A LA EFICACIA DE LA DEFENSA, SINO QUE BASTA CON LA RECOMENDACIÓN DEL OMBUDSMAN.”

**22/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 26/06/2015)

**EMBARGO DE LA NEGOCIACIÓN DENTRO DEL PAE. ES ILEGAL EL QUE NO SE MATERIALIZA A TRAVÉS DE LA INTERVENCIÓN DE AQUÉLLA, SINO MEDIANTE UN ASEGURAMIENTO SELECTIVO DE BIENES INDISPENSABLES PARA SU OPERACIÓN.** Cuando la autoridad fiscal lleva a cabo un embargo de la negociación, pero en lugar de intervenirla en términos legales, a efecto de que ésta, aún intervenida pueda seguir operando para obtener los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales; realiza, en cambio, un aseguramiento selectivo de ciertos bienes y activos indispensables para la operación de la empresa del contribuyente, provocando con ello la paralización de sus actividades; se violan los derechos del pagador de impuestos, ya que no sólo no se constituye el embargo de la negociación en términos del artículo 151, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, sino que además se incurre en una mala práctica que resulta desproporcionadamente onerosa para el contribuyente, ocasionándole graves perjuicios jurídicos y económicos, contraviniendo el sentido de ese precepto, el cual no tiene como propósito la extinción ni la asfixia del negocio embargado.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 19/2015.**

**23/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 26/06/2015)

**EMBARGO DE LA NEGOCIACIÓN DENTRO DEL PAE. LA COLOCACIÓN DE SELLOS POR PARTE DE LA AUTORIDAD DEBE TENER COMO ÚNICO FIN LA IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES AFECTOS A AQUÉL.** Si bien es cierto que el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación (CFF) faculta a la autoridad fiscal a colocar sellos o marcas oficiales sobre los bienes que forman parte de una

negociación embargada durante el procedimiento administrativo de ejecución, no menos cierto es que esa medida tiene como única finalidad la identificación de dichos bienes. Por tanto, resulta violatorio de derechos del contribuyente que en ejercicio de esa facultad la autoridad coloque los sellos impidiendo que los bienes embargados sigan utilizándose en la operación y actividad normal de la empresa, máxime que el diverso 151, fracción II, del mismo CFF, prevé el embargo de la negociación del contribuyente para que, a través de la intervención, se recauden los ingresos necesarios para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 19/2015.**

**24/2015/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 26/06/2015*)

**VALOR AGREGADO. PARA LA DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR, NO TIENE QUE ACREDITARSE EL ORIGEN DE LOS RECURSOS CON QUE EL CONTRIBUYENTE CUBRIÓ LA CONTRAPRESTACIÓN.**

Del examen de la ley relativa se advierte que para que resulte acreditable el impuesto trasladado al contribuyente y, en su caso se obtenga saldo a favor, no resulta necesario que éste tenga que acreditar el origen de los recursos con los que pagó la contraprestación correspondiente, como puede ser el pago del bien o servicio que generó el IVA acreditable. Por lo tanto, si un contribuyente residente en territorio nacional, en calidad de adquirente, celebra un contrato de compraventa respecto de un inmueble que se ubica en el propio territorio, con una empresa residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, y por lo tanto, retiene, como lo dispone la ley, el impuesto que le fue trasladado y lo entera al fisco federal; la autoridad no puede condicionar el acreditamiento que posteriormente realice el contribuyente, aduciendo que éste no acreditó el origen de los recursos con que pagó la contraprestación y el IVA correspondiente; ya que además de que, como se dijo, no existe precepto legal alguno que obligue a los pagadores de impuestos a demostrar tal extremo, con dicho criterio se desnaturaliza la mecánica del impuesto indirecto que recae sobre manifestaciones indirectas de riqueza, como lo es el consumo.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 20/2015.**

**Relacionado con Criterios Sustantivos:**

**17/2013/CTN/CS-SASEN** “DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. QUÉ TIPO DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PUEDE REQUERIRSE POR LA AUTORIDAD FISCAL.”

**2/2014/CTN/CS-SASEN** “DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA AUTORIDAD TRIBUTARIA DEBE EVITAR INCURRIR EN PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS LESIVAS.”

**13/2014/CTN/CS-SASEN** “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE PRESUMIR LA BUENA FE DEL CONTRIBUYENTE.”

**14/2014/CTN/CS-SASEN** “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. REQUERIMIENTOS EXCESIVOS E INNECESARIOS. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE ABSTENERSE DE EMITIRLOS.”

**25/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 26/06/2015)

**VALOR AGREGADO. CASO EN QUE LOS MUNICIPIOS TIENEN DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE PARA USO DOMÉSTICO.**

El artículo 3 de la ley relativa prevé en su segundo párrafo que los Municipios, entre otras entidades, podrán acreditar el impuesto que les sea trasladado con motivo de actividades gravadas a la tasa del 0%, como es el caso del suministro de agua para uso doméstico, según lo dispone el diverso 2-A, fracción II, inciso h) de la misma ley. Como consecuencia lógica de ello, el legislador, en el artículo 6° de dicho ordenamiento, reconoce el derecho que tienen este tipo de contribuyentes para obtener sus saldos a favor. En ese tenor, resulta ilegal que la autoridad niegue a los Municipios los saldos a favor que se generen por la aplicación de esta mecánica, aduciendo como único motivo para ello el que la Ley de Ingresos del Estado al que pertenecen, clasifique como “derechos” a los pagos obtenidos por la prestación del servicio referido, ya que, en opinión de esta Procuraduría, con independencia de que en alguna ley diversa a la del IVA se les atribuya una naturaleza diversa, lo cierto es que en la ley específica de dicho gravamen, se reconocen los elementos, el concepto, el tratamiento fiscal y la mecánica para que los Municipios puedan obtener en reintegro, conforme a la ley, dichas cantidades.

***Criterio sustentado en:***

**Recomendación 21/2015**

***Relacionado con Criterio Sustantivo:***

**2/2014/CTN/CS-SASEN** “DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA AUTORIDAD TRIBUTARIA DEBE EVITAR INCURRIR EN PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS LESIVAS.”



# Subprocuraduría General

## 2014

*1/2014/CTN/CS-SG (Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 28/11/2014 – Texto Aclarado)*

**ACUERDOS CONCLUSIVOS. LA SUSPENSIÓN DE PLAZOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 69-F DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SUSPENDE LOS PLAZOS MÁXIMOS PARA EL EJERCICIO DE FACULTADES QUE ESTALECE EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL 67 DEL PROPIO CÓDIGO.** El artículo 69-F del Código Fiscal de la Federación dispone que el procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo (PAC) suspende los plazos señalados en los artículos 46-A, primer párrafo y 50, primer párrafo de dicho ordenamiento, a partir de que el contribuyente presente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la solicitud correspondiente y hasta que se notifique a la Autoridad Revisora la conclusión del procedimiento respectivo. Sin embargo, teniendo en cuenta que los Acuerdos Conclusivos son un medio alternativo para la solución de controversias en auditoría, que presupone necesariamente la buena fe de las partes para encontrar una solución consensuada a sus diferencias, resulta obligado concluir que los diversos plazos máximos a que se refiere el artículo 67, antepenúltimo párrafo, del Código, de seis años seis meses y siete años para el ejercicio de las facultades a efecto de revisar la situación fiscal de los contribuyentes, si se suspenden con la suspensión originada por la solicitud de Conclusivo en términos del artículo 69 F citado. Ello es así porque difícilmente podría Prodecon garantizar el marco adecuado para que se materialice y concierte la voluntad de las partes para alcanzar el Acuerdo, si la promoción del PAC frente a las fechas límites o plazos máximos que, para el ejercicio de facultades, establece el antepenúltimo párrafo del artículo 67 del CFF, pudiera provocar para una de las partes, la autoridad revisora, la pérdida de sus facultades por caducidad; lo que además redundaría en perjuicio de los contribuyentes, pues es evidente que al advertir las autoridades que la promoción del PAC les puede originar la caducidad de sus facultades, se apresurarían a negar la adopción del Conclusivo para evitar que se consumaran aquellos plazos; en otras palabras, no podrían tener, al acudir al PAC, la voluntad auténtica que requiere el medio alternativo para alcanzar su finalidad u objetivo.

*2/2014/CTN/CS-SG (Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 28/11/2014)*

**ACUERDOS CONCLUSIVOS. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, AL SER RECTORA DEL PROCEDIMIENTO, DEBE PONDERAR LA IDONEIDAD, EFICACIA Y CONVENIENCIA DE CONVOCAR A UNA MESA DE TRABAJO.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, atendiendo a los principios de celeridad e inmediatez que rigen el procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo, así como a la alta responsabilidad que implica que desde la presentación de la solicitud respectiva se suspenden los plazos con que cuenta la Autoridad Revisora para concluir la auditoría o emitir la resolución que determine la situación fiscal del contribuyente, según corresponda, debe ponderar la idoneidad, eficacia y conveniencia de convocar, en cada caso, la celebración de una mesa de trabajo; esto a fin de encontrar un equilibrio entre la posibilidad real de alcanzar un acuerdo que no ha podido consensuarse en la tramitación “ordinaria” del procedimiento y la celeridad con que se debe instruir este medio alternativo de solución de controversias. En ese tenor, debe decirse entonces que no basta con que alguna de las partes solicite una mesa de trabajo en la tramitación del Acuerdo Conclusivo, para que la misma sea acordada favorablemente por esta Procuraduría, ya que ni el artículo 69-E, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, ni el diverso 104, penúltimo párrafo, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, prevén la obligación para este Organismo Autónomo de convocar, forzosa e invariablemente, a las referidas mesas de trabajo.

*3/2014/CTN/CS-SG (Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 28/11/2014)*

**ACUERDOS CONCLUSIVOS. UNA VEZ INICIADO EL PROCEDIMIENTO, LA PROCURADURÍA NO PUEDE ASISTIR A LOS CONTRIBUYENTES EN LA ELABORACIÓN DE LOS ESCRITOS O PROMOCIONES TENDENTES A ALCANZAR EL CONSENSO.** De la lectura al artículo 98 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se desprende que este Organismo Autónomo interviene en el procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo como intermediario entre la Autoridad Revisora y el contribuyente, facilitador y testigo para la adopción del mismo. Por lo tanto, tomando en consideración que el Diccionario de la Real Academia Española define al intermediario como aquél que media entre dos o más personas, resulta evidente que una vez iniciado el procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría no puede apoyar al contribuyente en la elaboración de los términos en que pudieran redactarse escritos o promociones ulteriores tendentes a alcanzar el consenso, pues de hacerlo, este Organismo Autónomo pasaría de mediador entre las partes, a asesor de una de ellas, restando así imparcialidad al procedimiento.

# 2015

*1/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 23/01/2015)*

**AUDITORÍA. ES INDISPENSABLE QUE LA AUTORIDAD REVISORA EXPONGA EL RESULTADO DEL ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN PRESENTADA POR EL CONTRIBUYENTE, MÁXIME SI ÉSTE SOLICITÓ LA SUSCRIPCIÓN DE UN CONCLUSIVO.** El artículo 69-D, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando la Autoridad se niegue a la suscripción del Acuerdo Conclusivo, figura regulada en el Capítulo II del Título III del ordenamiento citado, deberá expresar los fundamentos y motivos de su negativa. Ahora bien, la práctica de la auditoría o revisión fiscal en los procedimientos de comprobación a que se refiere el Capítulo I del propio Título, implica el que la autoridad exponga el resultado del análisis y dictaminación cuidadosa e integral de la contabilidad del Contribuyente, así como de su documentación comprobatoria y de cualquier otro documento idóneo para desvirtuar los hechos observados; de este modo se produce una violación grave y evidente a los derechos del sujeto pasivo cuando la Autoridad Revisora, tanto en la Auditoría como en la contestación a la solicitud de Acuerdo Conclusivo, se limita a señalar que las documentales exhibidas no desvirtúan la observación correspondiente, pero sin efectuar mayor análisis al respecto.

*2/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 23/01/2015)*

**ACUERDOS CONCLUSIVOS. LA NO MANIFESTACIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD DE LOS FUNDAMENTOS Y MOTIVOS POR LOS QUE NO LO ACEPTA, CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN GRAVE Y EVIDENTE DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.** El artículo 69-D, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, dispone que la Autoridad podrá no aceptar la solicitud de Acuerdo Conclusivo interpuesta por el Contribuyente sujeto a los procedimientos de comprobación a que se refiere el primer párrafo del 69-C del propio Código, pero, en tal supuesto, deberá expresar los fundamentos y motivos de su negativa. De este modo, se hace manifiesta la intención del legislador de cumplir con el mandato constitucional previsto en el artículo 17, cuarto párrafo, de la Constitución Federal, que dispone que las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias, lo que significa la intención del Constituyente de promover la justicia alternativa, para evitar la judicialización de todo tipo de conflictos. De ahí la relevancia de que las Autoridades Revisoras acaten de manera estricta lo previsto en el citado párrafo del 69-D y expresen con precisión y exactitud los fundamentos y motivos por los que se niegan a acudir a la justicia alternativa. De este modo, si la Autoridad es omisa en exponer dichos fundamentos y motivos, la Procuraduría procederá a dictaminar en

todo caso, en el acuerdo de cierre del procedimiento, la violación grave y evidente de derechos en perjuicio del Contribuyente.

### **3/2015/CTN/CS-SG** *(Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015)*

**ACUERDOS CONCLUSIVOS. EL AUTORIZADO PARA OÍR Y RECIBIR NOTIFICACIONES CARECE DE FACULTADES PARA PROPONER O ACEPTAR LOS TÉRMINOS PARA SU ADOPCIÓN.** Los Acuerdos Conclusivos previstos en los artículos 69-C y siguientes del Código Fiscal de la Federación, y regulados en lo que interesa por el artículo 99, fracciones II y III, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, establecen que el procedimiento iniciará con la solicitud que por escrito presente el contribuyente, así como que en caso de que comparezca mediante representante legal, éste debe contar con poder general para actos de administración, de dominio, o bien con poder especial para la suscripción de los Acuerdos Conclusivos previstos en el referido Código, pudiendo en su caso, designar autorizados para oír y recibir notificaciones. De lo anterior se advierte que sólo el contribuyente o el apoderado que cuente con las facultades anteriormente precisadas, son los únicos que pueden proponer los términos para la adopción del Acuerdo Conclusivo, o bien, aceptar aquéllos diversos que la Autoridad proponga para su suscripción, pues no existe disposición expresa en los referidos Lineamientos que prevea la posibilidad de que tal propuesta o aceptación pueda realizarse por el autorizado para oír y recibir notificaciones, aunado a que tanto los efectos jurídicos como patrimoniales que se producen con la firma del Acuerdo, generarán sus consecuencias de derecho en la esfera patrimonial del contribuyente y no en la de sus autorizados.

### **4/2015/CTN/CS-SG** *(Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 24/04/2015)*

**AUTOCORRECCIÓN FISCAL EN AUDITORÍA Y REGULARIZACIÓN PACTADA MEDIANTE ACUERDO CONCLUSIVO. SUS DIFERENCIAS.** El Acuerdo Conclusivo es un medio alternativo de solución de controversias que permite poner fin a los diferendos o desavenencias que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre los contribuyentes y autoridades respecto los hechos u omisiones calificados en la auditoría. Este tipo de acuerdo puede ser un vehículo para regularizar la situación fiscal de los sujetos auditados. Ahora bien, la interpretación sistemática de los artículos 69-C y siguientes del Código Fiscal de la Federación, permite advertir que los contribuyentes que regularizan su situación fiscal a través de la suscripción de un Acuerdo Conclusivo, adquieren plena seguridad jurídica respecto de los hechos u omisiones que son materia del mismo, pues en primer lugar, dicha regularización se realiza de manera pactada con la propia autoridad revisora y, en segundo lugar, porque el diverso 69-H del mencionado ordenamiento establece expresamente que en contra de los Acuerdos Conclusivos alcanzados y suscritos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no procederá medio de defensa alguno, y que las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que haya versado el Conclusivo, como lo establece el artículo antes referido. Por el contrario, en la autocorrección prevista en los numerales 2, fracción XIII, 14, 15, 16 y 17 de la Ley Federal de

los Derechos del Contribuyente, el pagador de impuestos se limita a presentar su declaración complementaria; a enterar el importe de las contribuciones a su cargo y a esperar la notificación de la resolución por la cual la Autoridad Revisora le comunique si corrigió o no por completo su situación fiscal, sin que exista posibilidad para el Contribuyente de adquirir la certeza jurídica que obtendría si los hechos u omisiones materia de esa corrección hubieran sido objeto de un Acuerdo Conclusivo. De ahí que resulten evidentes las diferencias entre la regularización pactada efectuada a través del procedimiento de Acuerdo Conclusivo y la autocorrección fuera del mismo, toda vez que a través del medio alternativo se impide de manera definitiva a la autoridad revisora el ejercicio de cualquier facultad de comprobación ulterior, respecto de los hechos u omisiones que fueron materia del mismo.

**6/2015/CTN/CS-SG** (*Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 24/04/2015*)

**ACUERDO CONCLUSIVO. AL NO ALCANZARSE EL CONSENSO NECESARIO PARA SU SUSCRIPCIÓN; LAS PROPUESTAS, OFERTAS, ACEPTACIONES, RECONOCIMIENTOS, INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN NOVEDOSOS QUE LAS PARTES HUBIEREN REALIZADO DURANTE EL PROCEDIMIENTO, CARECEN DE EFECTO LEGAL O CONSECUENCIA JURÍDICA ALGUNA, PARA CUALQUIER OTRO ACTO, PROCEDIMIENTO O EVENTO FUTURO, INCLUIDA LA EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINE LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.** El artículo 96 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, establece que los Acuerdos Conclusivos tienen por objeto que dicho Organismo Descentralizado, como organismo público con autonomía técnica, funcional y de gestión, promueva, transparente y facilite la solución anticipada y consensuada de los diferendos y desavenencias que durante el ejercicio de las facultades de comprobación, puedan surgir entre contribuyentes y autoridades fiscales, sobre los hechos u omisiones consignados durante el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación. En consecuencia, este Organismo Autónomo estima que cuando las partes no logran alcanzar consenso para suscribir el Acuerdo Conclusivo, ninguna de ellas podrá prevalecer, en otro procedimiento diverso, de las propuestas, ofertas, aceptaciones, reconocimientos, información o documentación novedosos que hayan efectuado el Contribuyente en su solicitud de Acuerdo Conclusivo, la Autoridad Revisora en su respectivo oficio de contestación, o cualquiera de las partes en las mesas de trabajo previstas en el artículo 69-E del Código Fiscal de la Federación, pues tal actuación, además de resultar notoriamente contraria a la buena fe que debe prevalecer en el procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo, podría limitar la generación de consensos entre la Autoridad y el Contribuyente, por el simple temor a que los argumentos expuestos durante el citado procedimiento, les puedan causar perjuicio en uno diverso o en alguna actuación futura, como lo es, a manera de ejemplo, la emisión de la resolución prevista en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación.

*7/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 22/05/2015)*

**ACUERDO CONCLUSIVO. SE EVIDENCIA LA VIOLACIÓN DE DERECHOS CUANDO LA AUTORIDAD SE NIEGA A SUSCRIBIRLO, INVOCANDO NORMAS DE TRABAJO.** Las autoridades fiscales no pueden interpretar ni aplicar las normas de trabajo, para efectos fiscales, ya que tales normas no resultan de su competencia. Luego entonces dichas autoridades no están facultadas para establecer quién tiene el carácter de patrón de trabajadores sujetos al régimen de subcontratación laboral, ya que ello corresponde únicamente a las autoridades federales o locales en materia del trabajo: las juntas y tribunales locales y federales y el Poder Judicial de la Federación. En consecuencia, si en el oficio de contestación la autoridad revisora niega la suscripción del conclusivo pues le da al contribuyente el carácter de patrón, con fundamento en la interpretación y aplicación del artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, y que, como el contratista o prestador del servicio no enteró, a decir de la autoridad, las retenciones por sueldos y salarios de los trabajadores subcontratados, procede que la Procuraduría emita acuerdo de cierre con violación grave de derechos; pues la responsabilidad solidaria únicamente puede derivar del texto expreso de la norma fiscal y en el caso, ningún precepto contenido en ley fiscal establece la responsabilidad solidaria para el contratante en el supuesto de la subcontratación laboral.

#### Acuerdo de Cierre.

*8/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 22/05/2015)*

**ACUERDO CONCLUSIVO. SI LA AUTORIDAD PROPONE SU ADOPCIÓN CONSIDERANDO PARTIDAS, QUE NO SE CONSIGNARON EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN, VIOLA DE MANERA GRAVE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 104 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, dicho Organismo Autónomo debe cuidar que en la contestación de Acuerdo Conclusivo, la Autoridad Revisora no varíe en perjuicio del contribuyente, los hechos u omisiones calificados durante el ejercicio de sus facultades de comprobación. En consecuencia, cuando la autoridad revisora incluye en su oficio de contestación, partidas que no fueron observadas en la auditoría o revisión fiscal, o introduce nuevas calificaciones de hechos u omisiones o consideraciones diversas, para valorarlas de forma distinta a las vertidas en el procedimiento de fiscalización, se evidencia una violación grave de derechos del pagador de impuestos, que además de vulnerar el principio de buena fe que rige el procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo, inhibe la confianza del contribuyente para acudir a dicho medio alternativo de solución de controversias. Por lo tanto, si se actualiza dicha violación, la Procuraduría debe emitir pronunciamiento en el sentido de que la autoridad revisora no podrá considerar, en la resolución determinante que en su caso emita y notifique al Contribuyente, la partida cuya inclusión efectuó en su oficio de contestación, pues de hacerlo, con independencia del acuerdo de violación de derechos que emita la Procuraduría, existirá un motivo de anulación de la liquidación que en su caso llegue a emitir la autoridad.

**9/2015/CTN/CS-SG** (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 22/05/2015)

**ACUERDOS CONCLUSIVOS. RESULTA DESPROPORCIONAL LA NEGATIVA DE LA AUTORIDAD PARA SU SUSCRIPCIÓN, CUANDO LA AUTORIDAD NO CONSIDERA LOS PAGOS EFECTUADOS POR EL CONTRIBUYENTE A LOS PRÉSTAMOS QUE FUERON OBSERVADOS COMO INGRESOS POR DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS.**

Si dentro del procedimiento de acuerdo conclusivo, la autoridad revisora reconoció que parte de los préstamos considerados como dividendos distribuidos fueron rembolsados por el contribuyente a sus acreedores, la negativa de la autoridad para suscribir el Acuerdo, por esa parte, resulta desproporcional, pues en el supuesto sin conceder que el contribuyente sí hubiere incrementado su patrimonio por recibir el pago de un dividendo disfrazado vía préstamo, dicho incremento sería únicamente por la diferencia existente entre los préstamos que recibió y los pagos abonados a tales préstamos, máxime y cuando tales pagos fueron reconocidos por la propia autoridad en el procedimiento de acuerdo conclusivo, sin que sea justificación para desconocer lo anterior, que el artículo 165, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2008, invocado por la autoridad revisora para rechazar el Acuerdo Conclusivo, considere como dividendo distribuido a los préstamos efectuados a los socios de la empresa y no a la diferencia existente entre éstos y las cantidades que ya fueron rembolsadas.

**10/2015/CTN/CS-SG** (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 26/06/2015)

**ACUERDOS CONCLUSIVOS. LA SUSPENSIÓN DE PLAZOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 69-F DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, IMPLICA LA SUSPENSIÓN DE CUALQUIER ACTUACIÓN DENTRO DE LA FASE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN Y DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES.**

En términos de lo dispuesto en los artículos 69-F del Código Fiscal de la Federación (CFF) y 72 de su Reglamento, la presentación de la solicitud de Acuerdo Conclusivo suspende los plazos con que cuenta la Autoridad Revisora conforme a los artículos 46-A, primer párrafo; 50, primer párrafo, y 53-B del CFF, para concluir el ejercicio de sus facultades de comprobación, o bien, para dictar la resolución que determine la situación fiscal del Contribuyente. Consecuentemente, esta Procuraduría considera que la referida suspensión implica la de cualquier actuación, requerimiento, acta, diligencia o compulsas que pudiera llevar a cabo la autoridad revisora dentro del procedimiento de comprobación; pues de lo contrario el tiempo efectivo que durara dicho procedimiento de comprobación fiscal, podría fácilmente superar al establecido en los numerales referidos; lo cual resulta a todas luces en contra de los derechos del Contribuyente auditado, máxime y cuando este último acudió, de buena fe, a un medio alternativo –no jurisdiccional– de solución de controversias, para aclarar su situación fiscal de común acuerdo con la propia Autoridad Revisora. Ahora bien, no es óbice para la emisión del presente Criterio Sustantivo, la existencia de la Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el rubro *“VISITA DOMICILIARIA O REVISIÓN DE GABINETE. LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA CONCLUÍRLA EN LOS SUPUESTOS DEL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO IMPIDE A LA AUTORIDAD FISCAL CONTINUAR EJERCIENDO SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN”*, ya que si bien es cierto

el artículo 69-F del CFF hace referencia a que con la solicitud de Acuerdo Conclusivo se suspenden los plazos del 46-A, dicha referencia se limita, exclusivamente, a hacer uso de esa figura suspensiva, mas no a participar de los motivos o supuestos por los cuales se actualiza la misma; los que son diametralmente opuestos, dado que mientras la suspensión que resulta del Acuerdo Conclusivo va encaminada a que las partes alcancen un consenso en los diferendos que se susciten durante la auditoría, la suspensión reconocida en el diverso 46-A, se actualiza cuando por causas imputables al contribuyente la autoridad se ve impedida para continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación.