

# 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 27 de noviembre de 2015.  
Décima Primera Sesión Ordinaria del CTN.

# 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 traspapelado, 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 16/10/2013)*

**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 16/10/2013)

**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 16/10/2013)

**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 adquiriera 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:*  
**Acuerdo de Cierre 00028-X-QR-11-2013.**

**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 6º, 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 1º 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 partícipe 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 hubieren 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 compulsión 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 AQUÉLLA 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.*

*Relacionado con:*

*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.**

**Relacionado 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 (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)**

**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.”

**26/2015/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 21/08/2015*)

**PRESCRIPCIÓN. EL TÉRMINO PARA QUE SE CONFIGURE, RESPECTO DEL OBLIGADO DIRECTO, NO SE SUSPENDE EN VIRTUD DE UN MEDIO DE DEFENSA INTERPUESTO POR EL OBLIGADO SOLIDARIO.** El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, contado a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Dicho término puede suspenderse cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en términos del artículo 144 del propio CFF, en virtud de que se haya impugnado el crédito y garantizado el interés fiscal. Ahora bien, es evidente que el supuesto de suspensión no se produce respecto del obligado directo, cuando es el obligado solidario y no aquél, el que controvierte los actos de ejecución, al no contemplar dicha hipótesis el primer precepto citado.

*Criterio sustentado en:*  
**Recomendación 18/2015.**

**27/2015/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 21/08/2015*)

**PRESCRIPCIÓN. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN X, DEL CFF, QUE ENTRÓ EN VIGOR EL 1° DE ENERO DE 2014, NO RESULTA APLICABLE A CRÉDITOS FISCALES PRESCRITOS AL MOMENTO DE SU ENTRADA EN VIGOR.** El mencionado artículo transitorio establece que la entrada en vigor del nuevo texto del artículo 146, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación (CFF), que fija un plazo máximo de diez años para que se configure la prescripción, aún en los casos en que la misma se interrumpa, será aplicable incluso para los créditos fiscales que hubieran sido exigidos a partir del 1° de enero de 2005; previéndose que para los exigibles con anterioridad a dicha fecha, la autoridad contará con un plazo máximo de dos años a partir de la entrada en vigor del Decreto, 1° de enero de 2014, para hacer efectivo su cobro. Esta excepción de la norma transitoria a la regla general que contiene el artículo 146 en el citado párrafo, en el sentido de que en ningún caso aun cuando la prescripción se interrumpa podrá exceder de diez años, no puede interpretarse en el sentido de que los créditos que ya habían prescrito al momento de la entrada en vigor del Decreto, por haber iniciado su exigibilidad con anterioridad al 1° de enero de 2005, cuenten con un plazo mayor al de diez años que señala el reformado párrafo del artículo 146, sino que debe interpretarse que la disposición transitoria aplica sólo a los que, en términos del anterior texto del propio precepto, no hubieran prescrito por haberse interrumpido el plazo con cualquier gestión de cobro del acreedor o reconocimiento expreso o tácito del deudor, únicos casos en los que el SAT contará con un plazo

máximo de dos años a partir de la entrada en vigor del Decreto de reformas para proceder a su cobro.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 18/2015.**

**28/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 21/08/2015)

**VALOR AGREGADO. NO ES REQUISITO PARA SU ACREDITAMIENTO Y DEVOLUCIÓN TENER ACTOS GRAVADOS EN PERIODO PREOPERATIVO.** Los requisitos legales para que el Impuesto al Valor Agregado se considere acreditable, y en su caso, para solicitar un saldo a favor, se encuentran contenidos en los artículos 4, 5 y 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aunado a que el artículo 5, fracción I, segundo párrafo de dicho ordenamiento, otorga el derecho a que los contribuyentes que no realicen actos o actividades por encontrarse en periodo preoperativo, puedan estimar el destino de las inversiones o gastos efectuados y acreditar el IVA que corresponda a la proporción de las actividades por las que en su momento estarán obligados al pago de dicha contribución. En ese sentido, si los contribuyentes cumplen con los citados requisitos, se encuentran en periodo preoperativo, y estiman que el destino de los mismos será para una actividad gravada en su totalidad, están posibilitados a acreditar el IVA, y en su caso a solicitar la devolución correspondiente; por lo que las autoridades fiscales no deben negarla argumentando la ausencia de actos gravados por ese impuesto, cuando el contribuyente se encuentra en periodo preoperativo.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 26/2015.**

**29/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

**VALOR AGREGADO. ES ACREDITABLE EL QUE SE PAGA POR DERECHOS DE ARRENDAMIENTO Y SUBARRENDAMIENTO PARA OBTENER EL USO O GOCE DE INMUEBLES, PUES TALES CONCEPTOS ESTÁN GRAVADOS A LA TASA GENERAL.** El artículo 23 de la Ley del IVA, establece que para calcular dicho impuesto, tratándose del uso o goce temporal de bienes, se considera como parte integral del valor de la contraprestación pactada, cualquier cantidad que además se cargue al arrendatario, por derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. Por lo tanto, si un contribuyente residente en territorio nacional, en calidad de arrendatario, celebra con su arrendador contratos de derechos de arrendamiento y de cesión de derechos de arrendamiento, a fin de garantizar que le sea rentado el bien inmueble objeto del contrato principal y, por ello, efectúa contraprestaciones por las que paga un impuesto al valor agregado, en opinión de este *Ombudsman*, al tratarse de actividades gravadas, dicho monto resulta acreditable; siendo indebido que la autoridad fiscal lo rechace, al considerar que esos conceptos no forman parte del arrendamiento pactado y, por lo tanto, que no sean objeto del impuesto.



*Criterio sustentado en:*  
**Recomendación 28/2015.**

**30/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

**VALOR AGREGADO. NO PROCEDE RECHAZAR SU ACREDITAMIENTO PORQUE EL CONCEPTO PRECISADO EN LA FACTURA SE ESTIME COMO NO GRAVADO.** Los artículos 1° y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), establecen que la prestación de servicios independientes está gravada con la tasa general del impuesto, por lo que es indebido que las autoridades fiscales, únicamente con base en el concepto asentado en la factura expedida, determinen que se trata de prestación de servicios subordinados que no son objeto del IVA, con base en el penúltimo párrafo del referido artículo 14, y rechacen en consecuencia el acreditamiento del impuesto; ya que, en todo caso, deben analizar otros elementos que les permitan conocer en qué consiste el servicio facturado, máxime tratándose de un contrato de prestación de servicios entre personas morales que no puede dar lugar a una subordinación. Además, las normas que rigen las relaciones laborales son de orden público y están reguladas por el artículo 123 constitucional, por lo que las autoridades fiscales no pueden determinar que existe prestación de servicios personales subordinados, ya que son, de origen, incompetentes para calificar la relación de trabajo.

*Criterio sustentado en:*  
**Recomendación 30/2015.**

**Relacionado con Criterios Sustantivos:**

**5/2015/CTN/CS-SASEN** “VALOR AGREGADO. PARA ACREDITARLO NO SE REQUIERE EL CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 15-A DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.”

**28/2015/CTN/CS-SPDC** “VALOR AGREGADO. NO ES REQUISITO PARA SU ACREDITAMIENTO Y DEVOLUCIÓN TENER ACTOS GRAVADOS EN PERIODO PREOPERATIVO.”

**7/2015/CTN/CS-SG** “ACUERDO CONCLUSIVO. SE EVIDENCIA LA VIOLACIÓN DE DERECHOS CUANDO LA AUTORIDAD SE NIEGA A SUSCRIBIRLO, INVOCANDO NORMAS DE TRABAJO.”

**31/2015/CTN/CS-SPDC** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

**RENTA. EL REQUISITO ESTABLECIDO EN LA FRACCIÓN XV DEL ARTÍCULO 31 DE LA LEY, NO RESULTA APLICABLE A LAS ENAJENACIONES ENTREGADAS FUERA DE TERRITORIO NACIONAL.** El artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2009, establece los requisitos que deben cumplir las deducciones autorizadas para su procedencia, entre ellos, el señalado en la fracción XV del referido numeral, el cual dispone que cuando se trate de mercancía de importación, quien pretenda hacer la deducción deberá comprobar que cumplió con los requisitos legales para dicha importación. Ahora bien, este *Ombudsman* fiscal considera que si bien el legislador previó cuáles son los requisitos que deben cumplir las deducciones autorizadas, los supuestos exigibles a cada caso deben atender a la operación que se realiza en concreto, por lo que el requisito previsto en la fracción XV del referido numeral, es exigible exclusivamente cuando se trate de mercancía de importación, entendiendo como tal, aquella

que ingresó efectivamente a territorio nacional para permanecer en él por tiempo ilimitado o de forma temporal, y no así, cuando un adquirente de mercancía fuera de territorio Nacional la enajena también en el extranjero, puesto que en ese caso resulta evidente que no existió importación alguna y, en consecuencia, el requisito de referencia no resulta aplicable para la procedencia de la deducción; razonar lo contrario, sería tanto como desconocer la realidad de las operaciones celebradas por los contribuyentes, al condicionar las deducciones al cumplimiento de requisitos ajenos a las operaciones realizadas, ocasionando un efecto tributario desproporcional, al dejar de reconocer, en el caso concreto, un gasto indispensable para la actividad del contribuyente, aun cuando éste cumplió con la obligación de acumular el ingreso respectivo, y enteró el impuesto correspondiente por la utilidad en la venta de la mercancía.

***Criterio sustentado en:***

**Recomendación 5/2015, emitida por la Delegación Aguascalientes.**

**32/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 30/10/2015)**

**AUDITORÍAS. MALAS PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES REVISORAS.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha sostenido, en diversos criterios sustantivos, que es su obligación como *Ombudsman* fiscal el detectar, observar, recomendar y fomentar la adopción de las mejores prácticas administrativas por parte de las autoridades fiscales federales; tratándose de las auditorías, se estima constituyen malas prácticas las siguientes: 1) omiten realizar pruebas selectivas de la contabilidad del contribuyente y, por el contrario, pretenden la exhibición total y exhaustiva de la documentación que ampare cada una de sus operaciones; 2) descalifican la información y/o documentación aportada por el contribuyente con afirmaciones genéricas y sin hacer referencia a alguna operación específica que ponga en evidencia las supuestas irregularidades; 3) no analizan si el patrimonio del contribuyente efectivamente se incrementó en función de los ingresos que le determinan como acumulables con motivo de la auditoría, además de que tampoco verifican (pudiéndolo hacer) con los bancos o con terceros la información revisada; 4) parten de la premisa de la mala fe del contribuyente, al presumir que las operaciones de las que derivan los ingresos como las deducciones manifestadas por éste, están diseñadas con el único fin de evadir la acción fiscalizadora.

***Criterio sustentado en:***

**Recomendación 31/2015.**

***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.”

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

**44/2013/CTN/CS-SASEN** “FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS, LA AUTORIDAD DEBE ATENDER A DETERMINADOS PRINCIPIOS PARA LOGRAR LA TUTELA EFECTIVA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.”

**8/2015/CTN/CS-SASEN** “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.”

**10/2015/CTN/CS-SASEN** “CULTURA CONTRIBUTIVA. PARA SU PROMOCIÓN, CORRESPONDE AL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE DIFUNDIR LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS PAGADORES DE IMPUESTOS, ASÍ COMO DENUNCIAR LAS MALAS PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES.”

**33/2015/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 30/10/2015*)

**AUDITORÍAS. LA AUTORIDAD DEBE REALIZAR PRUEBAS SELECTIVAS DE LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES AL PRACTICARLAS.** Este *Ombudsman* considera que las autoridades revisoras, al momento de realizar auditorías fiscales a los contribuyentes, en atención a las mejores prácticas administrativas recomendadas por esta Procuraduría, así como en aplicación a lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, debe realizar pruebas selectivas a los asientos contables y documentación comprobatoria exhibida por los contribuyentes, para conocer su situación fiscal y, en su caso, evidenciar las irregularidades que les atribuye, ya que, si bien tanto la Constitución Federal como las Leyes ordinarias permiten a las autoridades realizar visitas de inspección a los contribuyentes para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ello no puede implicar, de modo alguno, que se les desplace la carga del trabajo de realizar la auditoría, pretendiendo que justifiquen en forma exhaustiva la totalidad de sus operaciones, sin importar que éstas puedan alcanzar miles de folios. De este modo, el ejercicio de las facultades de comprobación, requiere el uso de procedimientos de muestreo y de otros métodos de selección de las partidas que se deban de revisar, con el fin de requerir a los contribuyentes únicamente los elementos indispensables para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 31/2015.**

**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.”

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

**44/2013/CTN/CS-SASEN** “FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS, LA AUTORIDAD DEBE ATENDER A DETERMINADOS PRINCIPIOS PARA LOGRAR LA TUTELA EFECTIVA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.”

**8/2015/CTN/CS-SASEN** “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.”

**10/2015/CTN/CS-SASEN** “CULTURA CONTRIBUTIVA. PARA SU PROMOCIÓN, CORRESPONDE AL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE DIFUNDIR LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS PAGADORES DE IMPUESTOS, ASÍ COMO DENUNCIAR LAS MALAS PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES.”

### **34/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 27/11/2015)**

**COMPULSAS A TERCEROS. CUANDO A TRAVÉS DE ÉSTAS SE CONFIRMA LA OPERACIÓN REALIZADA POR EL SUJETO AUDITADO, ES INDEBIDO QUE LA AUTORIDAD CONCLUYA QUE FUE INEXISTENTE POR DISCREPANCIAS EN CIRCUNSTANCIAS DE MODO, TIEMPO Y LUGAR.** En ejercicio de su facultad de comprobación para verificar la procedencia de una solicitud de devolución, la autoridad fiscal puede llevar a cabo compulsas con terceros, a fin de corroborar las operaciones realizadas por el contribuyente revisado, esto es, cotejar la coincidencia en cuanto al registro y efectos fiscales de las operaciones compulsadas. Sin embargo, si dentro de dichas compulsas se realizan preguntas de gran especificidad, tales como: *¿cómo fue que conoció al cliente y de qué forma lo contactó? o ¿algún tercero participó en la elaboración del contrato antes de ser firmado por las partes contratantes?*, y otras de carácter análogo, en opinión de este *Ombudsman*, resulta de especial gravedad para los derechos de los contribuyentes que la autoridad utilice las discrepancias en las circunstancias de modo, tiempo y lugar que se presenten en dichas respuestas, como único fundamento para concluir la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente; sobre todo, si en lo que importa a la generación de la obligación tributaria, es decir, los montos y efectos fiscales de las operaciones revisadas, sí hubo coincidencia en las compulsas practicadas con las reportadas por el contribuyente.

#### ***Criterio sustentado en:***

**Recomendación 36/2015.**

#### ***Relacionado con:***

**Criterio Sustantivo 7/2013/CTN/CS-SPDC** *“COMPULSA A PROVEEDORES. LA AUTORIDAD NO DEBE DESESTIMARLAS CUANDO AQUÉLLOS CONFIRMAN LA CERTEZA DE LAS OPERACIONES REALIZADAS CON LA CONTRIBUYENTE.”*

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

### **35/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 27/11/2015)**

**VALOR AGREGADO. LA AUTORIDAD NO PUEDE NEGAR SU ACREDITAMIENTO, POR SEÑALAR QUE EL IMPUESTO TRASLADADO NO SE CONSIDERA COMO EFECTIVAMENTE PAGADO AL HABERSE CUBIERTO MEDIANTE LA APORTACIÓN DE ACCIONES O PARTES SOCIALES.** Conforme a lo dispuesto en el artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y al Criterio Normativo 1/2014/IVA emitido por el Servicio de Administración Tributaria, las contraprestaciones se entienden efectivamente cobradas cuando se reciban en efectivo, en bienes, en servicios, o bien, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, asimismo, establece que los títulos de crédito distintos al cheque constituyen una garantía del pago de la contraprestación y del impuesto al valor agregado (IVA) correspondiente, entendiéndose recibidos, ambos conceptos, cuando efectivamente se cobren o transmitan a un tercero. En ese sentido, esta Procuraduría considera

ilegal que la autoridad niegue el acreditamiento y posterior devolución de dicho impuesto, por señalar que no resulta acreditable el IVA cubierto mediante aportaciones en especie a favor de la sociedad mercantil, toda vez que, debió trasladarse y enterarse en moneda nacional (numerario) conforme a lo previsto en el ordinal 20, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que “las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional”; pues dicho artículo en forma alguna limita el medio de pago de las contraprestaciones y el impuesto trasladado entre los particulares, sino únicamente prevé que la cantidad en que éste último se cause y pague al fisco federal, esté determinada en moneda nacional.

***Criterio sustentado en:***  
**Recomendación 42/2015.**

***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.”

**36/2015/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 27/11/2015*)

**VALOR AGREGADO. NO PROCEDE RECHAZAR SU ACREDITAMIENTO POR CONSIDERAR QUE EL RUBRO CONTABLE EN EL QUE SE REGISTRÓ LA EROGACIÓN, NO ERA EL CORRECTO PARA EFECTOS DEL ISR.** Si bien para el acreditamiento del impuesto al valor agregado (IVA) trasladado, en términos del artículo 5º, fracción I, de la Ley del IVA, se debe cumplir, entre otros requisitos, con que el impuesto corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables, entendiendo como tales aquéllos que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta (ISR), y en términos de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Ley del ISR (vigente en 2013), las deducciones deben estar debidamente registradas en contabilidad; dicho requisito formal, no debe llevarse al extremo de rechazar el acreditamiento del IVA, cuando a consideración de la autoridad las erogaciones debieron registrarse contablemente como costos y no como gastos de operación. Lo anterior, toda vez que el momento en que conforme a la Ley del ISR resulta deducible una erogación, no puede afectar el momento en que el IVA trasladado puede acreditarse, ya que dicho impuesto se rige por el sistema de flujo de efectivo y, en consecuencia, es acreditable en el mes en que se haya pagado, independientemente del momento en que el gasto pueda hacerse deducible, máxime que la autoridad no cuestionó su deducibilidad, sino únicamente la metodología para llevarla a cabo.

***Criterio sustentado en:***  
**Recomendación 1/2015 emitida por la Delegación Tabasco.**

***Relacionado con Criterios Sustantivos:***

**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.”

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

**37/2015/CTN/CS-SPDC** (*Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 27/11/2015*)

**COSTO DE LO VENDIDO. NO ES APLICABLE PARA CONTRIBUYENTES QUE SE DEDIQUEN EXCLUSIVAMENTE A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.** Del análisis de los preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en 2013), que regulan el sistema de costo de lo vendido, se advierte que los mismos determinan la forma y momento en que se deducirá el costo de las mercancías que se enajenen, así como de las que integran el inventario final del ejercicio, es decir, tal mecánica de deducción únicamente resulta aplicable para aquellos contribuyentes que se dedican a la fabricación o comercialización de bienes (mercancías), así como a quienes los proporcionan dentro de la prestación de su servicio. En ese orden de ideas, los contribuyentes que se dedican a la prestación de servicios, sin que dentro de ellos se traslade la propiedad de bien alguno, no se encuentran obligados a determinar un costo de ventas, puesto que no cuentan con mercancías, ni inventario y, por consiguiente, pueden hacer deducibles sus erogaciones vía gastos.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 1/2015** emitida por la Delegación Tabasco.