

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

---

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

---

Actualizado al 26 de febrero de 2016.  
Segunda Sesión Ordinaria del CTN.

# Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos

## 2013

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 1-II-C/2011.**

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

**RENTA. DEDUCCIONES PROCEDEN AL ACREDITARSE SU ESTRICTA INDISPENSABILIDAD POR GUARDAR ESTRECHA RELACIÓN CON LA CAPACIDAD DEL CONTRIBUYENTE PARA GENERAR INGRESOS.** Los gastos que eroga una industria para promocionar sus productos están íntimamente ligados con su capacidad para generar ingresos pues, de no erogarlos, con mayor dificultad podrían ser del conocimiento de los consumidores. En este orden de ideas, la posibilidad de deducir dichos gastos se debe analizar partiendo de la premisa de que, conforme

a lo establecido en el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), se trata de erogaciones estrictamente indispensables para los fines de la empresa y que son gastos que inciden en la capacidad real de contribuir de las empresas, por tratarse de gastos estructurales para la operación de su negocio o giro empresarial. Así las cosas, al concluirse que los gastos de promoción son indispensables para la generación de ingresos —siempre y cuando se compruebe que los mismos tienen el fin de promocionar los productos—, a juicio de esta Procuraduría, la autoridad fiscal que indebidamente buscara encasillarlos en los supuestos establecidos por las fracciones III y V del artículo 32 de la LISR, requiriendo el cumplimiento de los requisitos señalados en dichas fracciones, sin reparar en las auténticas razones que justifican la erogación de dichos gastos podría incurrir en violaciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes al rechazar deducciones estrictamente indispensables.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 40-II-A/2012.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 43-II-C/2012.**

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

##### **RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA. OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD PARA ANALIZAR TODAS LAS CUESTIONES SOMETIDAS A SU CONSIDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 36 TERCER Y CUARTO PÁRRAFOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

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

**Criterio sustentado en:**

**Consulta número 44-II-A/2012.**

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

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

El artículo 9 de la Ley Aduanera (LA) establece que la persona que utiliza los servicios de empresas de transporte internacional de traslado y custodia de valores, así como los de mensajería, para internar o extraer del territorio nacional las cantidades en efectivo o cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, está obligada a manifestar a dichas empresas las cantidades que envía, cuando el monto del envío sea superior al equivalente en la moneda o monedas de que se trate, a diez mil dólares de los Estados Unidos de América. Del artículo en comento se advierte la obligación de declarar la internación o salida de más de diez mil dólares, haciendo mención únicamente a “documentos por cobrar”, sin especificar qué debe entenderse por tales. Con la finalidad de aclarar a qué se refiere la LA cuando hace mención a documentos por cobrar, la Regla de Carácter General en Materia de Comercio Exterior 2.1.3., publicada el 17 de diciembre de 2009, señala que se consideran como tales a aquéllos que sean pagaderos a la vista y hubieren sido extendidos al portador; que se hayan endosado sin restricción; que sean pagaderos a un beneficiario ficticio o, de cualquier otra forma, su titularidad se transmita con la simple entrega del título; así como cualquier otro título incompleto que esté firmado pero que

omita el nombre del beneficiario. Por lo tanto, esta Procuraduría considera que los pagarés en garantía que continúan vinculados con el contrato que les dio origen no son pagaderos a la vista y que su titularidad no se transmite con el sólo envío, por lo que la autoridad fiscal no debería considerar obligatorio declarar a determinada empresa de mensajería el envío por paquetería internacional de dicho documento, no obstante que el monto exceda de la cantidad que refiere el artículo 9 de la LA.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 44-II-A/2012.**

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 46-II-B/2012.**

**Consulta número 47-II-B/2012.**

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

**DEDUCCIONES. VALORACIÓN INTEGRAL POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL DE TODAS LAS CUESTIONES INVOLUCRADAS AL MOMENTO DE DETERMINAR SU PROCEDENCIA,**

**PROCURANDO OTORGAR MAYOR PREPONDERANCIA A LAS CUESTIONES DE FONDO.** El artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), establece como derecho sustantivo de los causantes la posibilidad de deducir diversos conceptos frente a sus ingresos acumulables y, para el caso de pagos en el extranjero, el mismo ordenamiento legal señala en su artículo 31, entre otros requisitos, que para hacer deducibles dichos pagos, se debe proporcionar la información a que se encuentre obligado el contribuyente de conformidad con el artículo 86 de la LISR, en el que se prevé contar con la documentación comprobatoria en la que conste que los montos de los ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables; presentar la declaración del ejercicio; y, presentar la información de las operaciones que hayan realizado a través de la declaración informativa múltiple (DIM). Desde una perspectiva preponderantemente formalista, la consecuencia jurídica de incumplir con alguno de tales requisitos es la imposibilidad de llevar a cabo las deducciones. Ahora bien, esta Procuraduría considera que la obligación de presentar puntualmente los estudios de precios de transferencia así como la DIM no es condicionante para el surgimiento del derecho a deducir, sino que se trata de un requisito formal. Por el contrario, el derecho del contribuyente a deducir —si cuenta con elementos de fondo que acrediten su procedencia, conforme a los parámetros legales establecidos para tal efecto— surge a partir del gasto que haya efectuado en su operación, y no con la presentación oportuna o extemporánea de los requisitos formales. De tal manera, a juicio de esta Procuraduría, el cumplimiento extemporáneo de una obligación formal no debe ser la razón preponderante para la negación del derecho sustantivo del contribuyente a deducir los gastos efectuados, por lo que, en caso de que la autoridad fiscal cuente con los elementos idóneos para resolver el fondo de la cuestión, en aras de respetar los derechos de los contribuyentes, debería analizar de manera congruente y exhaustiva el cumplimiento sustantivo por parte del causante, atendiendo a la documentación e información proporcionada por éste, y así determinar si se cumplieron con los requisitos legales para la procedencia de la deducción solicitada.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 46-II-B/2012.**

**Consulta número 47-II-B/2012.**

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

**VERIFICACIÓN DE ORIGEN. PROCEDIMIENTO. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 506 DEL TLCAN SOBRE EL DERECHO DE LOS IMPORTADORES A SER PARTE DE ÉSTE.** De la interpretación de buena fe del artículo 506 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) — precepto que establece las reglas para llevar a cabo el procedimiento de verificación de origen—, no se desprende un mandato textual en el sentido de que el importador deba participar en dicho procedimiento; sin embargo, tampoco se desprende ninguna prohibición en ese sentido, por lo que para, la mejor salvaguarda de los derechos de los contribuyentes, esta Procuraduría opina que las autoridades involucradas en procedimientos de verificación de origen, deben cuidar no afectar la situación jurídica de los importadores, y reconocer el derecho

a que éstos sean parte en ese procedimiento, toda vez que no tiene por qué estimarse que dicha situación tendría que ir en contra de lo dispuesto en el Tratado. Por el contrario, se debe atender a los objetivos para los que el mismo se suscribió, entre los cuales se encuentra el crear procedimientos eficaces para su aplicación, cumplimiento y administración conjunta, así como para la solución de controversias; objetivos que se cumplirían a cabalidad al permitirle al importador participar en el procedimiento de verificación de origen, evitando dilaciones ociosas y permitiendo, además, crear mayor convicción para la autoridad al momento de resolver sobre el origen de cierta mercancía. Asimismo, esta Procuraduría considera que el hecho de vedar la participación del importador en el procedimiento de verificación de origen, vulnera los derechos fundamentales de audiencia y seguridad jurídica previstos en el artículo 14 de la Carta Magna y en el artículo 8o. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Debe reconocerse que en la consulta que le dio origen al presente criterio se actualiza una afectación en la esfera jurídica del importador —específicamente, porque el hecho de que el bien no calificara como originario del territorio de la parte exportadora, trajo como consecuencia inmediata la determinación de un crédito fiscal a cargo del importador, por las diferencias de los impuestos y derechos que correspondieron a la aludida negativa al trato arancelario preferencial—, situación que esta Procuraduría estima más que suficiente para legitimarlo en el procedimiento de verificación de origen, garantizándosele, en todo momento, su derecho fundamental, universalmente reconocido, de audiencia y “debido proceso”.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 48-II-B/2012.**

**Consulta número 57-II-B/2012.**

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

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

productor. Por ello, esta Procuraduría considera que el importador tiene derecho a aportar los elementos que permitan acreditar el origen de los productos importados, máxime cuando debe tener en su poder el documento idóneo para respaldar que la mercancía importada tiene trato arancelario preferencial.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 48-II-B/2012.**

**Consulta número 57-II-B/2012.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 49-II-C/2012.**

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

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



Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que prescriben la igualdad de que gozan todas las personas frente a la ley.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 49-II-C/2012.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 52-II-B/2012.**

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

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

derivado del estímulo fiscal previsto en la LIF, ni procede su acreditamiento contra el IETU, toda vez que, conforme al artículo 8o. de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no se considera efectivamente pagado el ISR que se cubre mediante el acreditamiento o reducción previsto en las disposiciones fiscales.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 53-II-A/2012.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 54-II-A/2012.**

**Recomendación 29/2012.**

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

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

no podrían derivar de los resultados del procedimiento de fiscalización, ya que entre la última acta parcial y el acta final de auditoría no se practican nuevas actuaciones.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 54-II-A/2012.**

**Recomendación 29/2012.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación 06/2011.**

**Consulta número 54-II-A/2012.**

**Recomendación 29/2012.**

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

**DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. QUÉ TIPO DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PUEDE REQUERIRSE POR LA AUTORIDAD FISCAL.** El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF)

regula el procedimiento para la solicitud de devolución de saldos a favor, así como la facultad de la autoridad para requerir en dos ocasiones datos, informes o documentos relacionados con la devolución de que se trate, cuando la información aportada por el contribuyente no resulte suficiente. En tales circunstancias, a juicio de esta Procuraduría, para determinar la procedencia de la solicitud de devolución, la autoridad fiscal, en aras de respetar los derechos del contribuyente, debe considerar que únicamente se encuentra facultada para requerir información y documentación que deba encontrarse en posesión del causante requerido y, que guarde relación con los extremos que deben acreditarse para la procedencia de la solicitud de que se trate, sin que pueda exigirse la aportación de elementos ajenos que por ley no esté obligado a conocer el contribuyente o que inclusive, no sean atinentes para la tramitación respectiva.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 55-II-B/2012.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 55-II-B/2012.**

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

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

medios de defensa, no debe computarse para efectos del plazo máximo de diez años establecido en el antepenúltimo párrafo del artículo 67 del CFF.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 61-II-B/2012.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 61-II-B/2012.**

**21/2013/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013. *Se dejó sin efectos 11va. Sesión Ordinaria 27/11/2015*)

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 63-II-B/2012.**

“En una segunda reflexión, el Comité Técnico de Normatividad, en su Décima Primera Sesión Ordinaria, celebrada el 27 de noviembre de 2015, dejó sin efectos el presente Criterio Sustantivo, ya que no refleja más la opinión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”.

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

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

**Criterio sustentado en:**

**Consulta número 64-II-A/2012.**

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

**DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. SE DEBE ANALIZAR SU PROCEDENCIA CON INDEPENDENCIA DE QUE EL CONTRIBUYENTE SEA UNA PERSONA ASALARIADA QUE PRESENTE LA DECLARACIÓN DE IMPUESTOS POR UN EJERCICIO SOBRE EL CUAL SU PATRÓN YA HABÍA DECLARADO.** El artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece los supuestos en que los patrones deberán efectuar el cálculo del impuesto anual de cada uno de sus trabajadores. Sin embargo, ni en ese precepto legal ni en ningún otro, se prohíbe que los contribuyentes

trabajadores presenten una diversa declaración donde actualicen su situación fiscal y hagan valer deducciones permitidas por la ley de donde deriven saldos a favor. Por lo que, a juicio de esta Procuraduría, si un contribuyente asalariado solicita la devolución de un saldo a favor derivado de ésta circunstancia aun cuando no estuviera obligado a presentar declaración anual, la autoridad debe analizar si le asiste al contribuyente el derecho a obtener el saldo a favor solicitado, pues ésta es la única vía por la que se puede respetar la garantía constitucional de contribuir al gasto público de manera proporcional.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 5-II-B/2013.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 6-II-B/2013.**

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

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

proveedor o exportador en el extranjero, no se observa garantía, violentándose el derecho con el que debe contar el importador a ser oído, a fin de poder manifestar lo que a su derecho convenga.

*Criterio sustentado en:*

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

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

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

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



resultan estructurales para un sector de contribuyentes, sin el análisis, la reflexión ni entendimiento de la lógica empresarial del sector en específico, se contravendrían postulados normativos generales esenciales y básicos que trascienden a la totalidad del sistema tributario, como lo es la deducción de gastos que son necesarios e indispensables en atención a la peculiaridad de los negocios y, por ende, los derechos fundamentales de los contribuyentes.

*Criterio sustentado en:*

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

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

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

**DEDUCCIONES. AL MOMENTO DE VALORAR SU PROCEDENCIA, LAS AUTORIDADES FISCALES DEBEN PROFUNDIZAR EN LAS PARTICULARIDADES DE UNA INDUSTRIA EN CONCRETO A FIN DE NO AFECTAR A LAS EMPRESAS CON LA APLICACIÓN DE CRITERIOS GENÉRICOS.**

Actualmente, uno de los requerimientos que mundialmente es reclamado por los particulares a las diversas autoridades hacendarias, es el de tener conciencia comercial frente a los diversos sectores o grupos de causantes. A nivel corporativo, los contribuyentes se involucran en diversas transacciones y adoptan determinadas políticas por razones comerciales, las cuales tienen repercusiones en términos de recaudación. En este sentido, las autoridades fiscales deberían poner atención a las necesidades y peculiaridades de cada sector; en otras palabras, el conocimiento de los contribuyentes que administran no debe limitarse a reglas generales contables sino a cuestiones específicas sobre la operación del negocio de los contribuyentes, reconociendo las prácticas habituales, los aspectos de gobierno corporativo, los esquemas de flujo y los medios de promoción utilizados para dar a conocer los productos o servicios cuya oferta constituye la razón de ser del negocio o empresa, entre otros. Así, si la erogación de un determinado gasto se realiza como una práctica lícita y habitual en un sector, efectuada bajo una lógica empresarial y con la intención de que la misma contribuya a la generación de ingresos, tales condiciones deberían llevar a la conclusión de que se trata de un gasto deducible, con independencia de lo extraordinario que pudiera parecer a la vista de otro grupo de contribuyentes o de la escasa recurrencia del gasto durante el desarrollo de la actividad del causante.

*Criterio sustentado en:*

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

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

**RENTA. DEDUCCIONES. LAS EROGACIONES POR OBRAS DE URBANIZACIÓN PUEDEN DEDUCIRSE EN EL EJERCICIO EN EL QUE SE REALIZARON POR SER UN GASTO EstrictAMENTE INDISPENSABLE.**

De conformidad con los artículos 174, 175 y 189 de la Ley de Desarrollo Urbano para el Estado de Baja California, si un contribuyente se dedica a la construcción de edificaciones para la posterior transmisión de la propiedad, es necesario que previamente a la construcción se lleven a cabo las obras de urbanización para dotar a los terrenos de los servicios públicos que se requieren para posteriormente construir sobre los mismos. En este caso, dado el giro de la contribuyente, los terrenos así adquiridos no tienen el carácter de activo fijo, atendiendo a su objeto social. Por su parte, la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que las deducciones de las personas morales deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. En este sentido, esta Procuraduría estima que las erogaciones por obras de urbanización en que incurra un contribuyente son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, pues existen disposiciones legales a nivel estatal que lo obligan a urbanizar los terrenos para que cuenten con la infraestructura necesaria para que el municipio, el estado o alguna otra

entidad presten los servicios públicos —luz, agua, drenaje, etcétera— que permitan hacer habitables dichas edificaciones.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 2-II-B/2013.**

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

**RENTA. EL ESTÍMULO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 225, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2013, CONSISTENTE EN LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE LA ADQUISICIÓN DE TERRENOS DESTINADOS AL DESARROLLO INMOBILIARIO, ES APLICABLE A AQUELLOS CONTRIBUYENTES QUE ADQUIERAN TERRENOS PARA LA CONSTRUCCIÓN Y ENAJENACIÓN DE CASAS-HABITACIÓN.** Esta Procuraduría considera que, de la interpretación del artículo 225, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2013, el concepto de “desarrollo inmobiliario” no es limitativo para aquellos contribuyentes que se dediquen a adquirir terrenos para urbanizarlos dejándolos preparados para la construcción de casas o edificios, sino que también comprende a los contribuyentes que adquieren terrenos para la construcción y venta de casas-habitación. Se afirma lo anterior atendiendo al proceso legislativo que dio origen al precepto que se analiza, toda vez que en el dictamen legislativo aprobado por la Cámara de Senadores se señaló: “... esta Colegisladora considera necesario establecer mediante disposición transitoria que los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 225, puedan optar por acumular y deducir el inventario que hubiesen adquirido para destinarlos a la construcción y enajenación de casas habitación o fraccionamientos industriales...”; de donde esta Procuraduría considera que el concepto “desarrollo inmobiliario” no se encuentra limitado únicamente a la adquisición de terrenos para su urbanización, sino también a la adquisición de terrenos para la construcción y posterior enajenación de casas habitación.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 001-V-II-A/2013.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 34-IV-C-O1/2013.**

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

**FACULTADES DE COMPROBACIÓN. OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD DE FUNDAR Y MOTIVAR EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN AL EXTRANJERO, EN VIRTUD DEL CUAL AMPLÍA EL PLAZO PARA CONCLUIR LA VISITA DOMICILIARIA.** El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), en su apartado B, establece la posibilidad de ampliar el plazo de conclusión de las facultades de comprobación, entre otros casos, cuando la autoridad fiscal requiera información a las autoridades aduaneras o fiscales de otro país. Lo anterior no implica que los requerimientos y ampliaciones respectivos puedan realizarse en forma irrestricta, sino que encuentran su limitante en el derecho fundamental de legalidad y certeza jurídica, que impone a toda autoridad el deber de fundar y motivar la causa legal del acto de molestia. Así las cosas, la autoridad se encuentra obligada a darle a conocer a los contribuyentes fiscalizados las razones por las cuales se estima indispensable y pertinente la información que requerirá al extranjero, para que ello justifique a la postre la ampliación del plazo de la revisión.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 1-II-B/2013.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 1-II-B/2013.**

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

**CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN. MOMENTO EN QUE INICIA SU CÓMPUTO CUANDO EL IMPORTADOR OPTA POR EL RÉGIMEN DE DEPÓSITO FISCAL.** El artículo

67, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen, en términos generales, en el plazo de cinco años, contado a partir del día siguiente a aquél en que se presentó o debió presentarse declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios. En este orden de ideas, esta Procuraduría sostiene que, en caso de que, previo a la importación definitiva, el importador opte por el régimen de depósito fiscal, el plazo de la caducidad debe computarse a partir de la presentación ante la aduana del pedimento que destine la mercancía al régimen de depósito fiscal, esto es, del momento en que la mercancía de procedencia extranjera entra al almacén general de depósito bajo el régimen de depósito fiscal, en donde permanecerá hasta que el contribuyente la extraiga, toda vez que dicho pedimento constituye la declaración o aviso de las contribuciones y aprovechamientos relativos a la importación de mercancías, siendo el caso que la autoridad fiscal o aduanera se encuentra en posibilidad de revisar la mercancía importada desde que ingresa al almacén general de depósito, no obstante que el pago de los impuestos al comercio exterior que se genera por esa importación se difiere en virtud del régimen de depósito fiscal.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 10-II-B/2013.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 10-II-B/2013.**

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

**COMPROBANTES FISCALES IMPRESOS. ALCANCE Y SENTIDO DE LA REGLA I.2.8.1.1 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2013, EN RELACIÓN CON LOS ARTÍCULO 29 Y 29-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 11-II-B/2013.**

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

**PRINCIPIO GENERAL DE DERECHO, NADIE ESTA OBLIGADO A LO IMPOSIBLE. SU ALCANCE EN MATERIA FISCAL.**

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

*Criterio sustentado en:*

## Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2013.

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

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

*Criterio sustentado en:*

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

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

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



*Criterio sustentado en:*

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

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

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

**DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. MEJORES PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SU PROTECCIÓN.** Un modelo de buena administración tributaria se presenta cercana a los ciudadanos, escrupulosa con la legalidad, discrecional pero no arbitraria, eficiente en la relación entre medios y resultados, flexible en la aplicación de las normas. Los contribuyentes tienen el derecho a una buena administración que debe observar los principios de eficacia, equidad, simplificación administrativa, proximidad, desconcentración funcional y territorial, coordinación, buena fe, confianza y transparencia. De esta forma, las mejores prácticas se



materializan cuando las autoridades fiscales adoptan los principios referidos en sus relaciones con los contribuyentes y en miras a la tutela efectiva de los derechos de éstos.

*Criterio sustentado en:*

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 1-II-B/2013.**

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

**DERECHOS. CASO EN QUE, AL ACREDITARSE QUE EN EL INMUEBLE QUE FUE CONCESIONADO AL CONTRIBUYENTE SE HAN REALIZADO ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA, NO SE PIERDE EL DERECHO A LA EXENCIÓN CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 233, FRACCIÓN III, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.** Tratándose de requisitos formales, su omisión debe ser valorada de manera cuidadosa, sobre todo si su estricta exigencia ocasiona la pérdida del derecho de fondo con el que cuenta el contribuyente, ya que lo que mandata el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es que los sujetos contribuyan de manera proporcional, es decir, de acuerdo con su capacidad contributiva. Por lo tanto, si un contribuyente ha realizado

actividades científicas de manera continua por un lapso de varios años y ha contado con la licencia correspondiente, expedida por la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, la sola omisión de esa autorización por breves intervalos en el lapso mencionado, no es suficiente para que se le finque el cobro de derechos como si no llevara a cabo actividades de investigación científica en el inmueble concesionado, máxime cuando la propia autoridad en ningún momento sostiene, ni mucho menos acredita, que la empresa haya dejado de realizar las actividades de referencia, sino que simplemente aduce la falta de la licencia. Razonar al contrario redundaría en una violación al artículo 1o. de la Constitución Federal que mandata la interpretación pro persona, y también implicaría desconocer la capacidad contributiva de la empresa al pretender cobrarle derechos respecto de los cuales estaba exenta.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 4-II-B/2013.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 8-II-B/2013.**

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

**DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR. PROCEDE SU SOLICITUD EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CUANDO NO SE AUTORICE LA DEVOLUCIÓN AUTOMÁTICA ESTABLECIDA EN LA REGLA I.2.3.1 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2013.** La Regla I.2.3.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013 prevé la facilidad administrativa que tienen las personas físicas para presentar su solicitud de devolución de forma automática por saldo a favor consistente en la presentación de la declaración anual

mediante formato electrónico, ya sea normal o complementaria, en la cual si resulta saldo a favor el contribuyente podrá solicitarlo en devolución automática, sin necesitar hacer trámites adicionales para obtenerlo, es decir, basta que se haya presentado la declaración anual correctamente y señalado en ella que se optó por la devolución, para que proceda la solicitud. Sin embargo, dicha facilidad sólo podrá ser utilizada y aprovechada, por los contribuyentes, siempre y cuando las declaraciones anuales presentadas por medio del formato electrónico no contengan inconsistencias, así como que se cumplan con los requisitos establecidos en dicha Regla, entre ellos que se cuente con la Firma Electrónica Avanzada. En este sentido, es importante señalar que aun cuando la autoridad fiscal tenga por no autorizada la devolución automática, no impide que los contribuyentes puedan solicitar en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la devolución de mérito y presentar la documentación que subsane las inconsistencias encontradas por la autoridad, quedando a salvo el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución por los saldos a favor obtenidos.

*Criterio Sustentado en:*

**Consulta número 30-II-B/2013.**

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

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

*Criterio sustentado en:*  
**Consulta número 14-II-B/2013.**

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

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

*Criterio sustentado en:*  
**Consulta número 42-II-B/2013.**

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

**COMERCIO EXTERIOR. LA REGLA 3.3.12. DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR VIGENTE EN 2012, NO INTRODUCE UNA NUEVA CATEGORÍA DE PASAJEROS, POR LO QUE NO HAY AFECTACIÓN A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL SECTOR CONFORMADO POR CAPITANES, PILOTOS Y TRIPULANTES DE LOS MEDIOS DE TRANSPORTE AÉREO QUE REALIZAN EL TRÁFICO INTERNACIONAL.** De conformidad con lo previsto por los artículos 50 y 61, fracción VI, de la Ley Aduanera, sólo los pasajeros tienen el derecho de no pagar los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de sus equipajes en viajes internacionales, sin que se prevea beneficio análogo para los capitanes, pilotos y tripulantes, sin embargo, el artículo 89 del Reglamento de la referida ley, establece que este sector, sólo podrá traer del extranjero o llevar del territorio nacional, libres del pago de impuestos al comercio exterior sus ropas y efectos usados personales. Por otra parte, la Regla 3.3.12. de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigente en 2012, les concede beneficios adicionales en cuanto a las mercancías libres del pago de dichos impuestos, mayores a los previstos en la referida Ley y su Reglamento; respecto de los pasajeros, las Reglas 3.2.2. y 3.2.3. vigentes en el mismo año, regulan el régimen general de exención de dichos impuestos al equipaje de éstos últimos. Conforme a lo anterior, si bien es cierto que la referida Regla 3.3.12.,

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

***Criterio sustentado en:***

**Consulta número 52-II-B/2013.**

# 2014

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 9/2013.**

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 11/2013.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 15/2013.**

**4/2014/CTN/CS-SASEN (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014)**

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

***Criterio sustentado en:***

***Análisis Sistémico 1/2014.***



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

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

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 2/2014.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 72-II-B/2013.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 1/2014.**

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 10/2013.**

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

**RENTA. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR CUANDO NO HAY COINCIDENCIA ENTRE LA CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL CONTRIBUYENTE Y LOS DATOS EN PODER DE LA AUTORIDAD FISCAL.** El programa de devoluciones automáticas del impuesto sobre la renta es una facilidad que el Servicio de Administración Tributaria implementa para que el contribuyente pueda obtener el saldo a favor manifestado en su declaración anual del ejercicio, con sólo señalar en ésta que ejerce dicha opción. Ahora bien, esta facilidad no prevé la posibilidad de que la autoridad fiscal requiera al propio contribuyente o a un tercero en caso de encontrar inconsistencias, por lo que ante esta situación da por terminado el trámite correspondiente teniendo como no autorizada la devolución de saldo a favor expresada por el contribuyente en su declaración, lo cual, en opinión de este Organismo autónomo, constituye una práctica indebida, pues cuando la autoridad fiscal, al verificar la procedencia de la solicitud de devolución manifestada en la declaración anual del ejercicio -al amparo de dicho programa-, detecta diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo informado por su retenedor, en una aplicación de mejores prácticas administrativas deberá requerir directamente a este último los informes, datos o documentación pertinentes para aclararlas, haciendo uso para tal fin de la facultad que le confiere el artículo 41-A del Código Fiscal de la Federación, pues dejar a cargo del contribuyente que haga esta aclaración, requiriéndole cuestiones que no están a su alcance o no le son directamente imputables, le genera cargas de difícil o imposible cumplimiento por tratarse de informes, datos o documentos que no obran en su poder, resultando dicha práctica contraria a lo que dispone el artículo 4° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que establece que los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo

momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, así como que sus actuaciones -que requieran la intervención de los causantes- deberán llevarse a cabo en la forma que resulte menos onerosa para éstos.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 5/2014.**

*Relacionado con:*

**Criterio Jurisdiccional 12/2014.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Expediente número 65-VII-A/2013.**

**Resolución del IFAI ([enlace](#))**

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

**DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EN ESTRICTO APEGO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, LA AUTORIDAD FISCAL NO PUEDE TENER POR DESISTIDO DEL TRÁMITE AL CONTRIBUYENTE ANTE CUMPLIMIENTOS PARCIALES DE REQUERIMIENTOS.** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22, sexto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal podrá tener por desistido al contribuyente de su trámite de devolución únicamente cuando no atienda los requerimientos formulados dentro del plazo legal concedido —20 días primer requerimiento y 10 días segundo requerimiento—. En consecuencia, si la autoridad fiscal decreta el desistimiento del trámite apoyándose en supuestos distintos al antes señalado —como pudiera ser un cumplimiento parcial—, en opinión

de este *Ombudsman*, es claro que se actualiza un desacato a la norma, transgrediéndose en perjuicio del contribuyente el principio de legalidad consagrado en el artículo 16 constitucional que establece que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley expresamente les permite.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 3/2014.**

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

**VALOR AGREGADO. EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 29 DE SU REGLAMENTO, APLICA CON INDEPENDENCIA DE QUE LOS CONTRIBUYENTES LLEVEN O NO A CABO DE MANERA CONJUNTA, LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACIÓN Y SU ENAJENACIÓN.** Del contenido de los artículos 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 29 de su Reglamento, se advierte que la intención del legislador fue exentar del pago de dicho impuesto a la enajenación de construcciones adheridas al suelo utilizadas o destinadas a casa habitación, sin condicionar en ninguna forma el beneficio, a otras actividades; asimismo, la referida disposición reglamentaria incluyó en la exención prevista en ley, a la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para este fin, proporcionando la mano de obra y materiales. En este orden de ideas, resulta indudable que no puede sujetarse la exención prevista para la enajenación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, a que esa actividad se realice en forma conexas con la prestación de servicios de construcción de dichos inmuebles proporcionando la mano de obra e insumos necesarios, toda vez que el precepto reglamentario sólo buscó ampliar el beneficio, pero no limitarlo, es decir, la exigencia de que converjan en un mismo contribuyente las dos actividades, no está prevista en los citados dispositivos, ya que lo único que establecen, es que ambos tipos de actividades están exentos de la obligación de pagar el impuesto al valor agregado.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta número 94-II-B/2014.**

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

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE PRESUMIR LA BUENA FE DEL CONTRIBUYENTE.** El artículo 2, fracción II, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece como derecho de los contribuyentes obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables. Por su parte el artículo 21 de la citada Ley establece que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe; por lo tanto, no basta que la autoridad fiscal argumente, para negar de manera sistemática a los pagadores de impuestos las devoluciones del impuesto al valor agregado que procedan, que éstas son fraudulentas o simuladas, pues es necesario que sea la propia autoridad la que funde y motive,

de manera fehaciente, en cada caso en particular, esos actos ilícitos, pues presumir de manera genérica que los actos realizados por los contribuyentes que dan derecho a obtener la devolución de los saldos a favor del citado gravamen son ilícitos, es una práctica administrativa que resulta contraria al debido proceso establecido en los artículos 14 y 16 constitucionales.

*Criterio Sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 3/2014.**

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

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. REQUERIMIENTOS EXCESIVOS E INNECESARIOS. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE ABSTENERSE DE EMITIRLOS.** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, es decir, entre otros, los saldos que se generen con motivo del acreditamiento del impuesto al valor agregado. Asimismo, el propio artículo 22 del citado Código tributario sólo les permite a dichas autoridades requerir lo que se encuentre vinculado con el trámite de devolución, al señalar expresamente: *“Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente... los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma”*; por lo tanto, a juicio de este Ombudsman fiscal se transgreden en perjuicio de los pagadores de impuestos los principios de legalidad y certeza jurídica cuando en una mala práctica administrativa las autoridades fiscales formulan requerimientos de información o documentación que no se encuentran relacionados o vinculados con el trámite de devolución, lo que trae como consecuencia que su actuación esté fuera del marco de la ley, provocando además incertidumbre en los contribuyentes al requerírseles documentos e información que no se encuentran obligados a exhibir por no tener relación directa con las operaciones que generaron el saldo a favor y cuya devolución se solicita.

*Criterio Sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 3/2014.**

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

**DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LOS REQUERIMIENTOS EXTEMPORÁNEOS DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN A LOS CONTRIBUYENTES, LES OCASIONAN UN GRAVE ESTADO DE FALTA DE CERTEZA Y SEGURIDAD JURÍDICA.** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22, sexto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal a fin de verificar la procedencia de la devolución, podrá requerir a los contribuyentes información o documentación adicional a la presentada con su solicitud. Asimismo, el numeral en cita establece que estos requerimientos deberán formularse dentro del plazo de 20 y 10 días, según se trate del primer o segundo requerimiento, respectivamente. En consecuencia, si la autoridad fiscal notifica estos requerimientos de forma extemporánea, con estas actuaciones incurre en malas prácticas administrativas, ya que dilata innecesariamente los trámites de devolución, al

no pronunciarse en el plazo legal sobre la idoneidad de la información o documentación presentada por el contribuyente con respecto a la solicitud de la devolución de su saldo, ocasionándole un grave estado de falta de certeza y seguridad jurídica.

*Criterio Sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 3/2014.**

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

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

*Criterio Sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 3/2014.**

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

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



los requisitos que para tal efecto dispone la autoridad fiscal –con base en lo resuelto por la SCJN-, tengan la certeza jurídica de que podrán deducir los gastos que hagan en el extranjero a prorrata, salvaguardando así el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

*Criterio Sustentado en:*

**Análisis Sistémico 7/2014.**

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

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

*Criterio sustentado en:*

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

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

**RECURSO DE REVOCACIÓN. EN OPINIÓN DE ESTE ORGANISMO PESE A LA REFORMA VIGENTE A PARTIR DE 2014, PERSISTE EL DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A CONOCER DENTRO DEL TRÁMITE DEL MISMO LOS ACTOS Y RESOLUCIONES QUE MANIFIESTEN DESCONOCER O LOS NOTIFICADOS ILEGALMENTE Y A PRONUNCIARSE SOBRE LOS MISMOS.** Los contribuyentes que optan por recurrir actos y resoluciones fiscales a través del recurso de revocación deben contar con la certeza de que la autoridad les dará a conocer el acto administrativo y su notificación cuando aleguen que aquél no les ha sido notificado, o bien que lo fue de manera ilegal; pues si bien es cierto que con la derogación del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación –vigente hasta el 31 de diciembre de 2013- se suprimió el procedimiento para tramitar este tipo de impugnaciones, también lo es que con el objeto de respetar los derechos fundamentales de tutela judicial efectiva, certeza jurídica, audiencia y debido proceso, la autoridad fiscal debe



darle a conocer a los recurrentes el acto administrativo que han manifestado desconocer, así como su constancia de notificación y otorgarles un plazo razonable para que se pronuncien respecto a estas actuaciones antes de que se emita la resolución que resuelva dicho medio de defensa. Lo anterior, en virtud de que la tramitación y resolución del recurso de revocación como medio de impugnación de actos y resoluciones fiscales constituye una actividad de auto control de la legalidad de éstos para la eficacia de la actuación de la autoridad fiscal, que es de orden público y que está sujeta al irrestricto respeto de los derechos fundamentales antes señalados.

*Criterio sustentado en:*

**Recomendación Sistémica 4/2014.**

## 2015

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 1/2015.**

*Relacionado con:*

**Criterio Jurisdiccional 6/2015.**

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

**VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 29 DEL REGLAMENTO DE LA LEY RESPECTIVA, APLICA A QUIENES CONSTRUYEN INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACIÓN, SIN QUE SEA NECESARIO QUE EL MISMO CONTRIBUYENTE REALICE LA ENAJENACIÓN DE AQUÉLLOS.** De conformidad con el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA), la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para este fin, se consideran comprendidas dentro de la exención prevista en la fracción II del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siempre que el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materiales. Al respecto este *Ombudsman* fiscal le sugirió al Servicio de Administración Tributaria (SAT) establecer en un Criterio Normativo que la citada exención no se encuentra supeditada a que el prestador de servicios de construcción también lleve a cabo la enajenación del inmueble, es decir, que estableciera como criterio definido por ese Órgano desconcentrado que no debe haber conexidad entre ambas actividades. Por su parte, el SAT al rendir su informe coincidió con la postura de este Organismo al señalar que el RLIVA no especifica que quien enajena la casa habitación debe ser la misma persona que presta el servicio de construcción, es decir, no se hace referencia —en dicha disposición reglamentaria— a un acto conexo con la enajenación de dicho inmueble para que se considere exento del impuesto al valor agregado, toda vez que su contenido se limita a señalar que debe cumplirse con la condicionante de que el prestador del servicio de construcción proporcione el material y la mano de obra, lo cual no implica una conexidad. Por lo tanto no es necesario, para que aplique la exención prevista en el artículo 29 del RLIVA, que coincidan en un mismo contribuyente la prestación de servicios de construcción con la enajenación de inmuebles destinados a casa habitación.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 2/2015.**

*Relacionado con:*

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

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

**AGENTE ADUANAL. LA CANCELACIÓN DE SU PATENTE NO PROCEDE CUANDO EL RFC ASENTADO EN EL PEDIMENTO ES INEXACTO POR ASÍ HABER SIDO PROPORCIONADO POR EL IMPORTADOR, PUES LA PREVALIDACIÓN DE DATOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16-A DE LA LEY ADUANERA (LA) NO PREJUZGA SOBRE LA AUTENTICIDAD DE LOS DATOS EN EL ASENTADOS.** Los artículos 162, fracción VI y 165, fracción III de Ley Aduanera (LA) prevén respectivamente, que son obligaciones del agente aduanal entre otras, declarar, bajo protesta de decir verdad, la clave del RFC del destinatario o del remitente de las mercancías, y que será cancelada la patente del agente aduanal, cuando se señale en el pedimento, entre otros datos, un RFC inexistente. Asimismo el numeral 54 de la LA en su primer párrafo señala que el agente aduanal será responsable de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados en los

despachos en que intervenga y, en su fracción I, establece como excluyente de responsabilidad cuando la inexactitud o falsedad provenga de los datos o documentos proporcionados por el importador. En tales circunstancias, en opinión de esta Procuraduría, el agente aduanal no puede ser sujeto de responsabilidad en el trámite aduanero, y por ende la autoridad no podría cancelar su patente, cuando éste asiente un RFC inexistente de un importador persona física, si la inexactitud deriva de la información proporcionada por el propio importador. Lo anterior, tomando en cuenta que el sistema electrónico establecido en el artículo 16-A de la LA, para la prevalidación de datos contenidos en los pedimentos, como lo es el RFC del importador, no prejuzga sobre la autenticidad de la información o datos cargados en el Sistema, sino únicamente comprueba que los datos asentados en el pedimento estén dentro de los criterios sintácticos, catalógicos, estructurales y normativos, para ser presentados al sistema electrónico del SAT.

*Criterio sustentado en:*

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

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 4 /2015.**

*Relacionado con Criterios Sustantivos:*

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

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

43/2013/CTN/CS-SASEN.

6/2014/CTN/CS-SPDC.

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

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

*Criterio sustentado en:*

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

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

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

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

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 8/2015.**

**Relacionado con Criterios Sustantivos:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Criterio sustentado en:**

**Análisis Sistémico 8/2015.**

**Relacionado con Criterios Sustantivos:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Criterio sustentado en:**

**Análisis Sistémico 8/2015.**

**Relacionado con Criterios Sustantivos:**

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

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

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

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

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

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

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

**10/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 21/08/2015)

**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.**

Conforme al artículo 5, fracción XV, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, corresponde a este Defensor la promoción y difusión de la cultura contributiva, para lo cual se requiere que los gobernados cuenten con la información necesaria para estar en condiciones de cumplir correctamente sus obligaciones y exigir el respeto de sus derechos. Por ello, es labor de la Procuraduría difundir los derechos y obligaciones del contribuyente, así como evidenciar las malas prácticas de las autoridades fiscales; y alentar a los contribuyentes a acudir a este Defensor no jurisdiccional cuando perciban una posible vulneración de sus derechos como pagadores de impuestos. La certeza de que existe un organismo que protege y defiende los derechos tributarios, propicia un ambiente favorable para una relación de confianza y entendimiento mutuo entre fisco y contribuyente, así como para el fortalecimiento de la cultura contributiva.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 8/2015.**

**11/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

**OPINIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. DEBE SER ATENDIDA POR EL SAT DE MANERA PRONTA Y EXPEDITA.** La Regla 2.1.35. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, regula el procedimiento para solicitar la Opinión del Cumplimiento de Obligaciones Fiscales —*Opinión*—; señalando que cuando dicha *Opinión* arroje inconsistencias con las que el contribuyente no esté de acuerdo, deberá presentar aclaración a través de “*Mi portal*”; si las inconsistencias están relacionadas con la situación en el padrón del RFC o presentación de declaraciones, una vez que tenga la respuesta favorable, cuyo plazo de emisión no está definido en la Regla, deberá solicitarse nuevamente la *Opinión*, y si están relacionadas con créditos fiscales o el otorgamiento de garantía, la aclaración deberá ser resuelta en un plazo máximo de tres días, emitiéndose la *Opinión* correspondiente; sin embargo, esta Procuraduría ha advertido que la falta de actualización de las bases de datos del SAT, está ocasionando que las solicitudes de *Opinión* sean resueltas en sentido negativo, así como que las aclaraciones presentadas por los contribuyentes tardan en resolverse hasta un mes, por lo que en opinión de este *Ombudsman* fiscal, el SAT debe estipular en todos los casos un plazo para dar respuesta a las aclaraciones realizadas en términos de la citada Regla 2.1.35, respetarlo y mantener actualizadas sus bases de datos institucionales.

*Criterio sustentado en:*

**Análisis Sistémico 9/2015.**



**12/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

**SOCIEDADES DE INFORMACIÓN CREDITICIA. OBLIGACIÓN DEL SAT DE INFORMARLES OPORTUNAMENTE EL ESTATUS ACTUALIZADO DE LOS CRÉDITOS FISCALES.** De conformidad con lo dispuesto en el artículo Séptimo Transitorio, fracción XI, de la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006, en relación con lo establecido en la Regla 9.10. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 (RMF 2015), el Servicio de Administración Tributaria (SAT) debe actualizar y entregar de manera oportuna a las sociedades de información crediticia —Buró de Crédito— la información relativa a los créditos fiscales firmes o determinados, que no se encuentren pagados ni garantizados en los plazos legalmente establecidos, así como, de aquéllos que ya fueron pagados, garantizados o declarados nulos; por lo que a fin de dar cumplimiento a dicha obligación y evitar molestias a los contribuyentes que quedan registrados ante dichas sociedades, debe actualizar y entregar los días 15 de cada mes, la información correspondiente al corte mensual anterior. Sin embargo, este *Ombudsman* fiscal se ha percatado que el SAT no actualiza oportunamente a las citadas sociedades de información crediticia respecto a los créditos fiscales que fueron pagados, garantizados o declarados nulos, además de que no existe plazo alguno para que se le dé a conocer al contribuyente la respuesta que debe recaer a la solicitud de aclaración que presente en términos de la Regla 9.11. de la RMF 2015; por lo anterior y bajo el concepto de las buenas prácticas administrativas, es obligación del SAT mantener actualizadas sus bases de datos institucionales para suministrarle oportunamente al Buró de Crédito la información de los créditos fiscales que ya no deben permanecer en los reportes crediticios respectivos, así como establecer en el texto de la Regla 9.11., antes citada, un plazo para dar contestación a las solicitudes de aclaración presentadas por el contribuyente.

**Criterio sustentado en:**

**Análisis Sistémico 11/2015.**

**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.”

**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.”

**13/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

**SELLO DIGITAL. CANCELACIÓN DEL CERTIFICADO, EN FACULTADES DE COMPROBACIÓN.** El artículo 17-H, fracción X, del Código Fiscal de la Federación (CFF), enumera en diversos incisos en qué casos puede quedar sin efectos el Certificado de Sello Digital (CSD) de los

contribuyentes; sin embargo, sólo el inciso c), prevé la cancelación del CSD durante el ejercicio de facultades de comprobación. En este sentido, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades debe limitarse a dejar sin efectos el CSD, únicamente cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en dicho inciso, es decir, cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación detecte que el contribuyente no puede ser localizado, éste desaparezca durante el procedimiento, o bien, tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas —en este último supuesto, el emisor debe haber sido publicado en el listado definitivo a que se refiere el artículo 69-B del CFF—, no así, cuando detecte la existencia de una o más de las infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del citado ordenamiento legal, y la conducta haya sido realizada por el contribuyente titular del certificado —supuesto previsto en el inciso d), fracción X, del artículo 17-H, del CFF—, ya que en opinión de esta Procuraduría, los incisos c) y d) son excluyentes entre sí.

*Criterio sustentado en:*

*Análisis Sistémico 12/2015.*

**14/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

**VALOR AGREGADO. LA ENAJENACIÓN DEL BAGAZO DE LA CAÑA DE AZÚCAR SE ENCUENTRA AFECTA A LA TASA DEL 0%.** La Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2015, establece en su artículo 2-A, fracción I, inciso a), que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a la enajenación de los vegetales que no estén industrializados; en tal sentido, el bagazo de caña de azúcar, al ser un producto que deriva de la molienda de la misma, conserva las características de un producto residual, de origen natural, al cual no se adiciona valor alguno, es decir, no se industrializa, pues cuando la caña de azúcar es molida se obtiene jugo azucarado y de manera residual y natural, su bagazo; en consecuencia, su enajenación se encuentra gravada a la tasa del 0% del impuesto.

*Criterio sustentado en:*

*Consulta 121/2015.*

**15/2015/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 25/09/2015)

**IEPS. APLICACIÓN DEL ESTÍMULO FISCAL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, APARTADO A, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, RESPECTO DE LOS CFDI'S EXPEDIDOS POR PEMEX REFINACIÓN.** El citado numeral, vigente para los ejercicios fiscales de 2014 y 2015, establece un estímulo fiscal para los contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final, siempre que sea para uso automotriz y en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga. Dicho estímulo consistente en permitir el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) causado, en términos de lo dispuesto en el artículo 2-A, fracción I, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), contra el impuesto sobre la renta que tenga el

contribuyente a su cargo, o bien, en su carácter de retenedor. Asimismo, la referida disposición establece la obligación para que, entre otros sujetos obligados, PEMEX desglose en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal, el monto del IEPS que se hubiere causado por la enajenación del combustible a que hace mención el numeral 2-A, fracción I, de la LIEPS. En ese tenor, esta Procuraduría ha considerado que para el caso en que en los archivos XML expedidos por PEMEX, no se haya desglosado en forma expresa y por separado el monto del IEPS, dicho monto sí resulta acreditable si en la representación impresa del CFDI se contiene de forma expresa y por separado el IEPS causado por la enajenación del diésel adquirido. Lo anterior se estima así, porque la referida omisión no puede ser imputable al contribuyente, cuando fue el propio emisor quien no le entregó el mencionado archivo con el referido desglose.

***Criterio sustentado en:***

***Consulta 2-II-H/2015.***

***16/2015/CTN/CS-SASEN (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 30/10/2015)***

**PRESCRIPCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LA AUTORIDAD DEBE DECLARARLA SI TRANSCURRIÓ EL TÉRMINO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EXISTEN ELEMENTOS SUFICIENTES.** De conformidad con dicho precepto legal, la autoridad podrá declarar de oficio la prescripción de los créditos fiscales, o bien, a petición de parte, una vez que haya transcurrido el plazo de cinco años a que se refiere dicho precepto legal; sin embargo, este *Ombudsman* fiscal ha observado que las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria (SAT) que son competentes para realizar dicha declaratoria, de oficio o a petición de parte, no lo materializan, aun cuando cuentan con los elementos necesarios y suficientes para ello. Dicha práctica, en opinión de esta Procuraduría, les genera diversas afectaciones a los contribuyentes, por lo que, con el propósito de obviarles cargas excesivas y atendiendo al principio de economía procesal, que tiene como finalidad evitar instancias procesales o administrativas innecesarias, las unidades administrativas del SAT en los casos en que adviertan que transcurrió de manera ininterrumpida el plazo señalado, deberán declarar, de oficio o a petición de parte, la prescripción de créditos fiscales para dar cabal cumplimiento a lo dispuesto en el último párrafo del precepto legal mencionado.

***Criterio sustentado en:***

***Análisis Sistémico 15/2015.***

***Relacionado con:***

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

**Criterio Sustantivo 26/2015/CTN/CS-SPDC** “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.”

**Criterio Sustantivo 27/2015/CTN/CS-SPDC** “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.”

**Criterio Jurisdiccional 15/2014** “PRESCRIPCIÓN. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE LAS CANTIDADES ENTERADAS EN EXCESO, EN OPINIÓN DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, EL PLAZO INICIA A PARTIR DE LA FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN QUE SE DETERMINA EL SALDO A FAVOR.”

**Criterio Jurisdiccional 27/2015** “COMPENSACIÓN DE CONTRIBUCIONES. PRESCRIPCIÓN. EL AVISO CORRESPONDIENTE NO INCIDE EN EL CÓMPUTO DEL PLAZO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”

**17/2015/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 27/11/2015*)

**DERECHOS ESPECIAL Y EXTRAORDINARIO SOBRE MINERÍA PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 268 Y 270 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA. INCERTIDUMBRE JURÍDICA RESPECTO A QUÉ SUJETO ES EL OBLIGADO A SU PAGO, CUANDO EL TITULAR DE UNA CONCESIÓN CELEBRA CONTRATO DE CESIÓN DE DERECHOS CON UN TERCERO.** De conformidad con lo dispuesto en los artículos 268 y 270 de la Ley Federal de Derechos (LFD) -vigentes a partir del 1° de enero de 2014-, los titulares de las concesiones y asignaciones mineras deberán enterar anualmente los derechos especial y extraordinario sobre minería, aplicando las tasas establecidas sobre la utilidad obtenida por la actividad extractiva o sobre la venta de los metales, respectivamente; sin embargo, del estudio que ha llevado a cabo este *Ombudsman* fiscal, ha advertido que no existe certeza jurídica respecto al sujeto obligado al pago de tales derechos sobre minería, cuando el titular de una concesión minera celebra un contrato de cesión de derechos de explotación con un tercero –adquirente-, quien es el que obtiene los ingresos por la actividad extractiva, pues el último párrafo del artículo 27 de la Ley Minera (LM) establece que la obligación de pago estará a cargo del adquirente a quien se le cedieron los derechos derivados de una concesión. Asimismo, el artículo 23 del citado ordenamiento legal indica que no se relevará al titular de la concesión minera de la responsabilidad de cumplir con las obligaciones derivadas de la misma si el adquirente de la cesión de derechos no las cumple. Consecuentemente, si bien es cierto que de la interpretación estricta que se haga de los artículos 268 y 270 de la LFD, se puede determinar que los sujetos originalmente obligados al pago de los citados derechos sobre minería, son los titulares de las concesiones mineras; también lo es que de la interpretación armónica que ha realizado esta Procuraduría de los artículos 23 y 27 de la LM, debe ser considerado como sujeto obligado al pago de los derechos especial y extraordinario, el adquirente de la cesión de los derechos de explotación de la concesión, quien efectivamente obtiene las utilidades o ingresos de la explotación minera; por lo tanto, en opinión de este Organismo público sería conveniente que la autoridad fiscal emita una Regla de Carácter General, o bien, un Criterio Administrativo en el que se reconozca como pago de los derechos especial y extraordinario, el entero que realice el adquirente a quien se le cedieron los derechos de explotación, y que sólo cuando este último no realice dicho entero, será el concesionario el obligado a efectuar el referido pago.

**Criterio sustentado en:**

**Análisis Sistémico 16/2015.**

# 2016

**1/2016/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 28/01/2016*)

**VALOR AGREGADO. LA TRANSPORTACIÓN INTERNACIONAL DE MERCANCÍAS DE EXPORTACIÓN SE ENCUENTRA AFECTA A LA TASA DEL 0%, DE ESE IMPUESTO.** Del artículo 29, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) se desprende que las empresas residentes en el país calcularán dicho impuesto aplicando la tasa del 0%, entre otros, al servicio de transportación internacional de mercancías de exportación prestado por residentes en el país, aun cuando dicho servicio se preste y sea pagado por un contribuyente con residencia en territorio nacional, lo que se confirma con lo establecido en el artículo 60 del Reglamento de la LIVA (RLIVA) al señalar que quedan comprendidos en la transportación internacional de bienes, la que inicie en el territorio nacional y concluya en el extranjero; sin que resulte aplicable el artículo 58 del RLIVA que señala que el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por personas residentes en el país, comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero; toda vez que dicho precepto reglamentario sólo es aplicable a los supuestos previstos en la fracción IV del artículo 29 de la LIVA, en lo que se refiere a qué se entiende por exportación de servicios cuando éstos sean contratados por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y el pago provenga de sus cuentas bancarias de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

*Criterio sustentado en:*

**Consulta 502-BCS-CON-03-2015.**

**2/2016/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 26/02/2016*)

**OPERACIONES INEXISTENTES. NO PRECLUYE EL DERECHO DEL RECEPTOR DE LOS COMPROBANTES FISCALES PARA ACREDITAR LA REALIZACIÓN DE LAS MISMAS, UNA VEZ QUE HAN TRANSCURRIDO LOS 30 DÍAS PREVISTOS EN EL PÁRRAFO QUINTO ARTÍCULO 69-B DEL CFF.** La carta invitación a través de la cual la autoridad fiscal exhorta al contribuyente a regularizar su situación fiscal, con el objeto de que elimine los efectos fiscales que en su momento dio a los comprobantes que le fueron expedidos por alguno de sus proveedores, cuyos datos fueron publicados en el listado definitivo a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), por no haber acreditado ante dicha autoridad que sí llevó a cabo las operaciones que se estimaron inexistentes con su proveedor; en opinión de esta Procuraduría, no constituye el medio idóneo para desestimar las operaciones que el contribuyente receptor de los comprobantes afirma sí llevó a cabo con el contribuyente publicado en el referido listado. Por tanto, esta Procuraduría considera que el que un contribuyente quede incluido en forma definitiva en el listado previsto en el tercer párrafo del artículo 69-B del CFF como emisor de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, no

debe ocasionar el efecto automático de que al tercero le sean desconocidas sus operaciones y, por ende, la deducción de las cantidades amparadas por los comprobantes respectivos; pues constituye un derecho fundamental de cualquier gobernado, el que los actos de autoridad destinados a privarle de algún derecho sigan el debido proceso, que comprende ser llamado al procedimiento respectivo a través de una notificación personal y directa. En ese sentido, si la autoridad fiscal pretende desconocer ciertas operaciones, debe ejercer las facultades de comprobación en términos de lo previsto en el último párrafo del 69-B del CFF de manera directa con el tercero afectado, con el objeto de que éste ofrezca pruebas y alegue lo que a su derecho convenga para acreditar la existencia de las operaciones, garantizando con ello su derecho de audiencia. Razonar lo contrario, conduciría a una interpretación excesiva y desproporcionada de la norma legal, pues los terceros para no perder la oportunidad de acudir ante el llamado de la autoridad, tendrían que estar revisando permanentemente que dentro de los listados definitivos que -en términos del artículo 69-B- publique el Servicio de Administración Tributaria, no se incluya alguno de sus proveedores, no sólo respecto de sus operaciones realizadas dentro del ejercicio fiscal en curso, sino incluso de aquellas celebradas en ejercicios anteriores.

**Criterio sustentado en:**  
**Consulta 147/2015.**

**Relacionado con:**

**2/2014/CTN/CS-SPDC** “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.”

**4/2014/CTN/CS-SPDC** “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.”

**7/2014/CTN/CS-SPDC** “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.”

**3/2016/CTN/CS-SASEN** (*Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 26/02/2016*)

**AUTOCORRECCIÓN. ES UN DERECHO GENERAL DE LOS CONTRIBUYENTES CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL ANTES O DURANTE EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.**

Tal como lo dispone el artículo 2º, fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, es un derecho general de los contribuyentes corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales. Ahora bien, bajo una óptica garantista y en una interpretación *pro homine* del citado precepto legal, el derecho a la autocorrección comprende tanto a contribuyentes sujetos a actos de fiscalización por parte de las autoridades fiscales, como a cualquier otro supuesto fuera del ejercicio de dicha facultades, máxime que no existe disposición alguna que lo prohíba. Por lo tanto, los contribuyentes podrán corregir situaciones fiscales irregulares de fondo o de forma y

sin que sea necesario que estén sujetos al ejercicio de facultades de comprobación, como expedir con errores los comprobantes fiscales digitales por internet, en los que señaló su clave del Registro Federal de Contribuyentes en lugar de la clave genérica a que hace referencia una regla de la Resolución Miscelánea Fiscal; por lo que en opinión de esta Procuraduría, es procedente que el contribuyente reexpida los citados comprobantes que en su momento emitió y que amparan operaciones que llevó a cabo con el público general, con la clave genérica que establece la Regla en comento.

***Criterio sustentado en:***

**Consulta número 8/2016**

***Relacionado con:***

**14/2013/CTN/CS-SASEN** “DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. EL DERECHO DE AUTOCORRECCIÓN PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 2, FRACCIÓN XIII, Y 13 DE LA LEY DE LA MATERIA INCLUYE LAS OBLIGACIONES FORMALES”.

**2/2015/CTN/CS-SPDC** “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”.

**4/2015/CTN/CS-SG** “AUTOCORRECCIÓN FISCAL EN AUDITORÍA Y REGULARIZACIÓN PACTADA MEDIANTE ACUERDO CONCLUSIVO. SUS DIFERENCIAS”.