

321909



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

CENTRO DE ESTUDIOS UNIVERSITARIOS

ESCUELA DE DERECHO
INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
CLAVE 3219

**“COMENTARIOS EN TORNO A LA PROCURACIÓN DE
JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA EN MÉXICO”**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :
MÓNICA TORREBLANCA MÉNDEZ

DIRECTOR DE TESIS: LIC. ÁNGEL RICARDO CARBONELL PAREDES

México, D.F.

Julio 2005

m346863



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

AGRADECIMIENTOS

GRACIAS A DIOS

Por haberme dado la oportunidad de culminar este ideal inconcluso que tenía por forjar, y por haberme puesto en mi camino a innumerables angelitos que me apoyaron en este gran anhelo. Gracias una vez más por todas tus bendiciones que recibo día con día.

A MIS PAPÁS

Dedico esta tesis profesional con profundo amor y agradecimiento a dos personas especiales en mi vida, que eternamente han estado conmigo: a mis papás Jano y Chela. Se que quizá es un poco tarde, me invade la nostalgia de no haber culminado esta tesis hace algún tiempo, perdónenme, pero yo se que donde se encuentren están felices y disfrutando conmigo este nuestro gran momento.

Gracias por todo lo que fueron y seguirán siendo, me dejaron un gran legado de amor, de respeto, de unidad, y de superación lo que me hace sentir un gran orgullo de ser hija de los mejores padres. Si el Señor me diera a elegir en otra vida a unos padres, nunca dudaría en escogerlos a ustedes.

¡ Los amo !

***HÉCTOR**

Juntos hemos tratado de construir un hogar lleno de amor y de ilusiones, en algunos momentos no ha sido fácil, pero siempre con nuestro gran amor y con las bendiciones de Dios, hemos salido adelante y siempre nuestros sueños se convierten en realidad.

Tu ejemplo de rectitud, intachable desempeño con tu deber y bondad sin limite, me impulsaste a lograr este propósito y;

Por tu amor, apoyo incondicional, desvelos, confianza y por creer en mi. GRACIAS.

¡Te Amo!

***HECTORIN Y MONTSE**

Dios fue muy bueno conmigo, en haberme dado a dos de sus mas especiales angelitos, para que yo fuera su Mamá. agradezco a Dios por haberme llenado de felicidad en darme unos hijos tan especiales, son mi bendición, Gracias por su paciencia, su gran amor, sus palabras de aliento que a diario me decían y por ser mi mas grande motor en este gran sueño. Los adoro

¡NUNCA LO OLVIDEN!

*** ¡ UNA VEZ MAS JUNTOS LO LOGRAMOS ¡**

A MIS HERMANAS MARCE SILVIA Y ALE

Con gran amor y admiración les doy las Gracias por ser mis mejores amigas, guiarme por el camino del bien en esta vida que hemos recorrido juntas, por no dejarme caer en los momentos difíciles, y estar siempre a mi lado dándome el apoyo incondicional, para buscar mi superación y por estar eternamente unidas.

A MIS CUÑADOS ADRIÁN Y JESÚS

Gracias por que se que cuento con ustedes, siempre me han demostrado su amor y preocupación hacia mi, saben que los quiero mucho y que siempre serán mi apoyo.

A MIS SOBRINOS ADRIÁN, ALEJANDRO, ARI Y PAO

A quienes quiero tanto, gracias por haber estado cerca de mi y apoyándome en esta travesía.

A LIC. ÁNGEL RICARDO CARBONELL

No tengo palabras con que agradecerle su apoyo incondicional para la culminación de esta tesis.

Gracias por todo lo que ha hecho por mi, siento una gran admiración y respeto hacia usted, sin su ayuda y palabras de aliento, este anhelo no hubiera sido posible, gracias por creer en este proyecto que juntos construimos y por haber depositado toda su confianza en mí .

A CAMILO Y TERE

Por el apoyo incondicional que me brindaron sin conocerme, mil gracias.

A MIS SUEGROS

Por el gran apoyo que siempre me han brindado, y en especial la realización de este mi gran sueño. Gracias.

A DON ADRIÁN

Gracias a un ser especial como lo es Usted. Por estar a mi lado apoyándome en mi carrera profesional.....Nunca lo olvidare.

LIC. ENRIQUE SALCEDO

Gracias por tu gran apoyo para retomar este proyecto, por tus palabras de aliento que siempre me diste cuando estaba a punto de desistir.

A ESTELITA Y VÍCTOR CASTILLO

Por ser un matrimonio ejemplar, por su sincera amistad y su apoyo en todo momento, gracias.

A LUIS Y ARANZA BEULO

Por ser tan especiales en mi vida, estar siempre a mi lado y ser parte de mi familia gracias.

CHUCHO

Que en donde quiera que estés, siempre estarás presente en mi recuerdo, y se que este logro lo festejaras conmigo.

A MIS AMIGOS

A BENJI

Gracias por tu apoyo y por inyectarme dosis de fuerzas para seguir adelante.

A GABY Y LULÚ

Por ser cómplices en este gran sueño para las tres. Por su amistad y su gran apoyo. Gracias.

A ISABEL Y RAMÓN MENA

A pesar de la distancia siempre están en mi mente, gracias por el apoyo incondicional que siempre me han brindado y por su sincera amistad.

A ROCÍO VILCHIS

Gracias por demostrarme una vez mas tu amistad.

A BIBI

Gracias por tu amistad por estar siempre al pendiente de mi, y darme en todo momento palabras de aliento para seguir adelante.

A CARO

Gracias por tu sincera amistad y ayuda incondicional en todo momento.

A MI CUÑADA ROSA

Por el cariño y apoyo que siempre me has brindado.
Gracias.

AGRADECIMIENTOS ESPECIALES

A la familia Arjona, Familia Larios, familia Macias, familia García, Nelly, Estela y Jessi por estar siempre al pendiente de mi y apoyándome en todo momento. Se que la culminación de esta tesis les proporcionará mucha satisfacción.
¡GRACIAS!

A ALEJANDRO O. CANO

Gracias por tu gran apoyo profesional, y tu sincera amistad de siempre.

AL CENTRO DE ESTUDIOS UNIVERSITARIOS

Por ser la Institución que me formo como estudiante, y profesionista con grandes valores, los cuales me han llevado a ser una persona de bien.

INTRODUCCIÓN

Actualmente, México esta cursando un proceso en el que se pretende incorporar a la normatividad jurídica administrativa la figura de un organismo encargado de procurar justicia administrativa para los gobernados.

Sobre esa base, el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación prevé la existencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como un organismo encargado de defender y proteger los derechos e intereses de los administrados.

Bajo esas circunstancias, nos hemos propuesto elaborar el presente trabajo de tesis recepcional a efecto de analizar, criticar y proponer cuestiones en torno a la procuración de justicia fiscal y administrativa.

La procuración de justicia fiscal y administrativa sobre la que versa el presente estudio, gira entorno a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, La Ley Federal de Protección al Contribuyente, Proyecto de Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y La iniciativa de ley del Instituto para la Defensa del Contribuyente.

Cabe advertir, que el tema que ahora nos ocupa es novedoso en nuestro país, por lo que se ha escrito poco en relación al mismo. En ese sentido, la presente tesis contiene un alto grado de opinión personal de la sustentante y la poca doctrina que logramos obtener la exponemos aquí. Asimismo, aclaramos que aun nos encontramos en un momento en el que apenas se esta gestando la idea de la procuración de justicia fiscal y administrativa, a pesar de que ya se encuentra el dispositivo legal que le da vida, pero aun falta mucho por hacer.

La idea de elaborar nuestra tesis en torno al tópico ya mencionado, obedece a la inquietud personal de la suscrita para que la justicia fiscal y

administrativa esté al alcance de todas las personas y en esa tesitura, la recaudación sea mas justa y se reparta entre los individuos que efectivamente realizan hechos generadores de gravámenes fiscales.

Hemos dividido nuestro análisis en tres capítulos, con los que nos proponemos cumplir con los objetivos que nos hemos planteado.

En un primer capítulo, haremos alusión a diversos conceptos y doctrina jurídica que consideramos necesarios para la mejor comprensión del tópico que nos ocupara.

En seguida, haremos una breve reseña de diversos ordenamientos jurídicos que se encuentran estrechamente vinculados con el tema del presente trabajo, partiremos desde nuestra norma fundamental hasta los proyectos de Ley que en la materia existen dentro del proceso legislativo.

A manera de culminar el análisis contenido en este modesto trabajo abordaremos diferentes planteamientos que han sido objeto de controversia jurídica dentro del proceso de creación de un organismo de Procuración de justicia Fiscal y Administrativa.

Es importante señalar, que el presente estudio se encuentra limitado a las fronteras de este país, a partir de 2003 a la fecha y a la esfera federal .

Bajo las narradas circunstancias, ponemos a su consideración el presente trabajo y esperamos cumplir con las expectativas de los lectores del mismo.

CAPÍTULO PRIMERO
MARCO CONCEPTUAL Y DOCTRINAL

En el presente capítulo, aludiremos a los conceptos que consideramos necesarios para la mejor comprensión del presente trabajo recepcional, mismos que se encuentran contenidos en el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, que da vida a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En ese sentido, intentaremos desentrañar el significado y alcance de lo que es la protección y defensa a los intereses y derechos de los contribuyentes, así como la asesoría y representación que debe estar a cargo de la institución a que hemos hecho alusión.

También analizaremos el alcance de lo que debe entenderse por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, que constituyen autoridades profundamente involucradas en el quehacer de la Procuraduría en proceso de creación.

Asimismo, es menester estudiar cuidadosamente el significado de las determinaciones de autoridades fiscales y organismos fiscales descentralizados, actos administrativos que revisten gran trascendencia en la función de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

No podríamos omitir el análisis de las determinaciones de autoridades fiscales y organismos fiscales autónomos del orden federal, cuya importancia en el estudio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estimamos trascendente.

Es importante destacar el alcance y contenido de la procuración de justicia fiscal y administrativa, en virtud de que el tópico del presente trabajo recepcional gira en torno a dicho concepto.

Toda vez, que la Procuraduría de Defensa del Contribuyente se establece como organismo fiscal autónomo, dentro del supracitado dispositivo legal, resulta importante aclarar lo que debe entenderse como organismo autónomo.

Finalmente, es necesario revisar con toda precisión la ubicación del derecho fiscal, dentro del derecho positivo mexicano, partiendo de la definición de derecho en general, derecho público, derecho administrativo y derecho fiscal.

Ahora bien, a continuación procederemos a iniciar nuestro estudio de conceptos jurídicos relacionados con el tema que nos ocupa.

1.1 Protección y Defensa a Contribuyentes

Como punto de partida para analizar lo que debe entenderse por protección y defensa a contribuyentes, procederemos a descomponer el concepto en palabras y recoger la acepción del diccionario de cada una de ellas.

En el Diccionario de la Real Academia Española contiene la acepción de la palabra protección, misma que a letra reza:

"Protección.- Sistema legal que garantiza la confidencialidad de los datos personales en poder de las administraciones pública u otras organizaciones".¹

Por su parte, el supracitado Diccionario define las palabras defensa y defender en la forma literal siguiente:

¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª Edición, Ed. Technos, Madrid España, p.830

"Defensa.- Acción y efecto de defender o defenderse.- Razón o motivo que se alega en juicio para contradecir o desvirtuar la pretensión del demandante."²

"Defender.- Amparar, librar, proteger. Mantener, conservar, sostener algo contra el dictamen ajeno. Vedar, prohibir. Impedir, estorbar. Abogar, alegar a favor de alguien."³

De las transcripciones anteriores, claramente advertimos que existe una íntima relación entre las palabras defensa y protección, que constituyen dos valuartes encargados a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Ahora bien, la acepción de la palabra contribuyente ha sido un vocablo que se ha utilizado en la materia fiscal para referirse a todas las personas físicas o morales que tienen obligaciones de contribuir al gasto público, o bien obligaciones a favor de las autoridades fiscales.

Un prestigiado Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, nos ofrece una acepción, enfocada a la materia jurídico fiscal, de la palabra contribuyente, tal y como nos permitimos transcribirla a continuación:

"Contribuyente.- Es el sujeto pasivo de la relación fiscal. El sujeto pasivo de esta relación puede definirse como todo aquel sujeto con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto al que la ley imputa esa obligación tributaria. Esta amplia definición implica que el sujeto pasivo de la contribución puede ser nacional o extranjera; persona

² *Ibidem* p.325

³ *Ibidem* p.326

física o persona moral, o bien ser un sujeto público o privado.”⁴

De la definición anterior, podemos comentar que la palabra contribuyente emana del vocablo contribuir y está dirigida a las personas que de acuerdo al artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, contribuyen al gasto público. Los contribuyentes pueden ser personas físicas o personas morales, dentro de cualquier ámbito del derecho, a quienes se les denomina sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, en ese sentido, el sujeto activo es el denominado fisco.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación precisa con toda claridad quienes son las personas que deben considerarse sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, textualmente establece lo siguiente:

“Artículo 1º.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.

Los estados extranjeras, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en

⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA DE LA UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Ed. Porrúa, año 1988. p. 876

esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no están obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

Llama la atención de la sustentante, que el suprainvocado dispositivo legal le concede el carácter de contribuyente a la asociación en participación, misma que de acuerdo al Código de Comercio únicamente tiene la categoría de contrato. También, resulta interesante que el aludido artículo jurídico también le da la categoría de contribuyentes a los gobiernos extranjeros, a quienes exenta de las contribuciones fiscales cuando en condiciones recíprocas se proceda igual con nuestro país.

Es importante destacar que no es lo mismo exentar de las contribuciones fiscales, que dejar de ser contribuyentes, en el caso de los supuestos señalados en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación se trata de contribuyentes exentos.

En el libro del jurista Alejandro Boeta Vega, al contestar la pregunta ¿quienes pueden ser sujetos pasivos de la relación tributaria?, literalmente expresa:

“En nuestro país son sujetos pasivos de la relación tributaria y en consecuencia obligados a pagar impuestos, las personas físicas o morales nacionales o extranjeras que radiquen en nuestro país o que obtengan ingresos de fuente de riqueza establecida en el país, también lo son las llamadas en la doctrina unidades económicas, aunque sólo por opción, se les conoce con el nombre de controladoras y

sólo son sujetos del impuesto para “efectos del Impuesto Sobre la Renta.”⁵

La anterior definición, nos aporta mayores elementos para entender lo que significa contribuyente, en este se incluyen a las unidades económicas o sociedades controladoras y el concepto de residencia, desde luego para la materia fiscal.

En este orden de ideas, podemos afirmar que la protección y defensa a los contribuyentes, constituyen actos que van más allá de la vigilancia de los derechos e intereses de las personas que contribuyen al gasto público, ya que la defensa implica protección contra el propio fisco y la protección significa cuidar y vigilar los derechos.

En ese sentido, la defensa implica actos precisos contra probables ataques a los derechos e intereses de los contribuyentes.

La protección se orienta hacia actos que no permitan conculcar los derechos o intereses de las personas que tienen la obligación de tributar.

1.2 Derechos e Intereses de los Contribuyentes.

Como lo hemos advertido en el capítulo anterior, la próxima Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo creado para proteger y defender los derechos e intereses de las personas que contribuyen al gasto público.

En ese sentido, es necesario definir con toda exactitud que debe entenderse por derechos e intereses de los contribuyentes.

⁵ BOETA VEGA, Alejandro. *Teoría General de los Impuestos y Código Fiscal*, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1991, p. 56.

De acuerdo al Diccionario de Derecho del autor Rafael de Pina Vara, la palabra derecho significa:

“Derechos.- Conjunto de las facultades otorgadas o reconocidas por las normas del derecho objetivo.”⁶

Si entendemos a los derechos de los contribuyentes como facultades otorgadas o reconocidas por las normas de derecho objetivo, es preciso acudir al Código Fiscal de la Federación para verificar cuales son los derechos que tienen los contribuyentes, circunstancia que analizaremos después de haber verificado el significado de la palabra intereses:

La palabra interés, es un vocablo bastante amplio, pero el sentido que nos concierne en el presente trabajo se dirige hacia lo que le importa a una persona.

Sobre el particular, el tratadista Luis Recaséns Siches ha dejado anotado:

“Los números y los diferentes intereses que reciben la protección de orden jurídico pueden sujetarse en las dos categorías elementales:

- a) Los Intereses de Libertad, los cuales tratan de librar a los individuos de las interferencias, obstáculos, ataques y peligros que se presentan en la vida social cotidiana.
- b) Los Intereses de Cooperación, se caracterizan por aspirar a la ayuda o asistencia de otras personas individuales o colectivas, privadas o públicas para la realización de los diversos fines humanos que no pueden

⁶ DE PINA VARA Rafael. *Diccionario de Derecho*, 9ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1965, p. 228.

llegar hacer cumplidos satisfactoriamente sin dicha participación.”⁷

En efecto, la palabra intereses abarca un campo ilimitado de terrenos o de áreas que pueden importarle al ser humano.

Sin embargo, en el presente trabajo recepcional nos referiremos a los intereses que deben ser protegidos por una autoridad fiscal.

A mayor abundamiento, nos permitimos transcribir el pensamiento de Roscoe Pound, quien al referirse a los intereses apuntó:

“Diferencia entre los intereses individuales como públicos y sociales. Los intereses individuales comprenden los derechos relativos a la personalidad (derecho a la vida e integridad corporal, libertad de tránsito, y libertad de creencia, libertad de trabajo), y son considerados en los textos constitucionales como garantías individuales. Los intereses públicos tienden a satisfacer las necesidades del estado como organización, y protegen mediante facultades concedidas a los órganos de gobierno. Los intereses sociales tienen relación con el bienestar general de los miembros de la sociedad, y entre ellos pueden considerarse los siguientes: la paz y el orden, la seguridad jurídica, la enseñanza pública y la conservación de los recursos naturales.”

Para efectos del presente trabajo, estimamos que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se refiere a intereses individuales de cada uno de los contribuyentes.

⁷ RECASÉNS SICHES Luis. *Tratado General de Filosofía del Derecho*, 8ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1989, p. 217.

Cabe señalar, que ya hemos puntualizado el concepto de contribuyente, por lo que ahora nos resta definir cuales son sus derechos e intereses, mismos que van a ser objeto de protección y defensa por parte del referido organismo público a crearse.

Desde nuestro punto de vista, existen derechos de los contribuyentes que necesariamente deben ser respetados, algunos de ellos emanan de la norma jurídica y otros de la lógica.

A continuación nos permitimos proponer algunos derechos de contribuyentes, que como mínimo deben ser respetados y considerados por todas las autoridades fiscales.

- a) Derecho a ser tratado con respeto y consideración.
- b) Derecho a la privacidad y confidencialidad de los datos obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser cedidos en los supuestos previstos en las leyes.
- c) Derecho a ser informado y asistido en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- d) Derecho a formular consultas tributarias debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda y a obtener contestación por escrito en el plazo de seis meses, que vinculará a los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos, siempre que concurren las circunstancias previstas en la Ley General Tributaria.
- e) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

- f) Derecho a no aportar los documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que se indique el día y procedimiento en que se presentaron.
- g) Derecho a conocer el estado de la tramitación de los procedimientos en que sea parte.
- h) Derecho a que las actuaciones que requieran su intervención se realicen de la forma que le resulte menos gravosa.
- i) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, y a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración cuando se aporten con los originales para su cotejo y a la devolución de los originales cuando éstos no deban formar parte del expediente.
- j) Derecho a obtener, a su costa, copia de los documentos que figuren en el expediente y que hayan de ser tenidos en cuenta en la resolución, salvo que afecten a otras personas o así lo disponga la normativa vigente.
- k) Derecho a formular argumentos y a aportar documentos en cualquier momento del procedimiento y en especial durante la puesta de manifiesto del expediente, y a que sus manifestaciones con relevancia tributaria se recojan en diligencia.
- l) Derecho a que la Administración tributaria resuelva expresamente y por escrito sus peticiones y reclamaciones.
- m) Derecho a que los actos sean motivados, tanto los de liquidación, como los de comprobación de valor y los que resuelvan recursos o denieguen solicitudes, haciendo referencia a los hechos y fundamentos de derecho.
- n) Derecho a presentar garantía para que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria cuando se interponga recurso o reclamación

económico-administrativa, así como a su reducción proporcional en los casos de estimación parcial de dicho recurso o reclamación.

- o) Derecho a que se suspenda la ejecución de las sanciones tributarias mientras no sean firmes en vía administrativa, sin necesidad de aportar garantía, cuando se presente en tiempo y forma recurso o reclamación.
- p) Derecho a que los procedimientos sancionadores se resuelvan en un plazo máximo de seis meses.
- q) Derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos con abono de intereses de demora.
- r) Derecho a ser reembolsado del gasto de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución o aplazar o fraccionar el pago de una deuda tributaria, cuando ésta sea declarada total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal.
- s) Derecho a solicitar prórrogas de los plazos de declaración en los casos previstos en la legislación de cada tributo.
- t) Derecho a solicitar emplazamiento de pago en los casos previstos en la legislación de cada tributo o, con carácter general, en la normativa reguladora de la recaudación.
- u) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que procedan.

1.3 Asesoría y Representación.

Como parte fundamental de la defensa y protección de los derechos de los contribuyentes, por parte del Estado, es necesario desentrañar el sentido de lo que debe entenderse por asesoría.

Al descomponer el concepto en palabras, debemos vertir la acepción gramatical de la palabra asesoría, al respecto, el diccionario Larousse Educativo nos dice que significa:

“Dar consejo para llevar una acción a buen fin.”⁸

Por otro lado, de acuerdo al prestigiado jurista Rafael de Pina Vara, “la palabra jurídico se refiere a lo que tiene que ver con el derecho.”⁹

De los anteriores conceptos podemos afirmar válidamente que la asesoría jurídica es la orientación que proporciona una persona a otra en cuestiones relacionadas con el derecho, desde luego, para actuar conforme a esa disciplina.

En opinión nuestra, la asesoría jurídica es la protección que prestan los abogados, tanto los privados como los que presenten servicios en el sector público, a las personas que requieren de sus conocimientos técnicos para solucionar dificultades jurídicas.

En el derecho mexicano, el Estado no tiene la obligación de ofrecer asesoría jurídica a los gobernados, como ocurre en otras legislaciones, tales como algunas latinoamericanas en las que la ayuda de abogados a los individuos que participan en actividades y la solicitan, algún organismo de gobierno tiene la obligación de aportarla.

⁸ LAROUSSE. *Diccionario Educativo Estudiantil*, 1ª Edición, Ed. Larousse, México, 2002, p. 34.

⁹ DE PINA VARA Rafael. *Diccionario de Derecho*, Op. Cit., p. 103.

De acuerdo a un importante diccionario elaborado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, en nuestro país existen únicamente dos supuestos en los que el gobernado requiere el nombramiento imperativo de abogado:

"a).- En el proceso penal, cuando el inculpado no designa defensor voluntariamente.

b).- En las polémicas de carácter civil en el DF primero en materia familiar, según las reformas de 1973 que se abarco a los litigios restantes en la reforma publicada en enero de 1986, en la situación que una de las partes esta asesorada y la otra no tenga asistencia técnica. Pero también en el primer caso el inculpado puede nombrar como defensor a una persona de su total confianza que no necesariamente debe ser abogado, de acuerdo con la ley constitucional."¹⁰

En los casos citados anteriormente, el propio organismo judicial cuenta con defensores de oficio que son aportados por el Poder Ejecutivo de la esfera Municipal, Estatal o Federal que le corresponda.

En un país como el nuestro, donde un alto porcentaje de personas viven en condiciones económicas bastante precarias, se constituye en una necesidad crear instituciones que protejan y defiendan los derechos de las mencionadas personas, a efecto de que no queden desprotegidas legalmente ante actos de otras personas o del propio gobierno.

¹⁰ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA DE LA UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Op. Cit. p. 290.

Es menos delicada la situación en los organismos oficiales, ya que en su mayor parte cuentan con departamentos jurídicos, integrados por personal técnico que tienen a su cargo la asesoría legal a los funcionarios.

En la reforma constitucional del 31 de diciembre de 1994, la asesoría jurídica a favor de las autoridades del Gobierno Federal, se encontraba a cargo del Procurador General de la República, de ahí que al Procurador General de la República se le conozca como el Abogado de la Nación.

La asesoría jurídica, a pesar de la oposición de diversos doctrinarios, fue incorporada dentro de las facultades de la Procuraduría General de la República, en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

La reforma a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial el 15 de Mayo de 1996, reglamenta en el artículo 43 las funciones de la Conserjería Jurídica del Ejecutivo Federal. Esta Conserjería, además de dar opinión y asesoría al Presidente de la República, de revisar desde el punto de vista jurídico los actos e instrumentos que este remita y de representarlos en los juicios que se interpongan, tiene el compromiso de coordinar los programas de normatividad jurídica de la administración pública federal, de gestionar la coherencia de los criterios jurídicos de sus dependencias y entidades y puede prestar apoyo y asesoría en materia técnico – jurídica a las entidades federativas que lo requieran.

En términos generales, podemos sostener que la asesoría jurídica se divide en dos grandes sectores:

- a) La Asistencia Profesional, para las actividades donde no se plantean controversias o se pretende evitarlas, por lo que podemos entender a este sector de preventivo.

b) La Defensa de Carácter Procesal, que intervienen en la participación en un proceso judicial.

No obstante, que el precepto antes citado ha concedido mayor importancia a la asesoría procesal, en los aspectos preventivos de la asesoría jurídica han obtenido un progreso reciente muy significativo.

Como ejemplo de lo anterior, podemos destacar las facultades que la Ley confiere a la Procuraduría Federal del Consumidor, reglamentada actualmente por ley publicada el 24 de Diciembre de 1992, cuya asesoría a los consumidores y previene los mecanismos tendientes a solucionar de manera preventiva las controversias con los proveedores de bienes y servicios, a través de la conciliación y el arbitraje voluntarios; y también en los casos que puedan prestar asistencia procesal, cuando existe mandato expreso otorgado por uno o varios consumidores concretos.

En materia de protección al consumidor, la ley de la materia en su artículo 24 precisa las facultades que tiene la Procuraduría Federal de Protección al Consumidor, que a la letra dispone:

“Artículo 24.- La Procuraduría tiene las siguientes atribuciones:

I. Promover y proteger los derechos del consumidor, así como aplicar las medidas necesarias para propiciar la equidad y seguridad jurídica en las relaciones entre proveedores y consumidores;

II. Procurar y representar los intereses de los consumidores, mediante el ejercicio de las acciones, recursos, trámites o gestiones que procedan;

- III. Representar individualmente o en grupo a los consumidores ante autoridades jurisdiccionales y administrativas, y ante los proveedores;
- IV. Recopilar, elaborar, procesar y divulgar información objetiva para facilitar al consumidor un mejor conocimiento de los bienes y servicios que se ofrecen en el mercado;
- V. Formular y realizar programas de difusión y capacitación de los derechos del consumidor;
- VI. Orientar a la industria y al comercio respecto de las necesidades y problemas de los consumidores;
- VII. Realizar y apoyar análisis, estudios e investigaciones en materia de protección al consumidor;
- VIII. Promover y realizar directamente, en su caso, programas educativos y de capacitación en materia de orientación al consumidor y prestar asesoría a consumidores y proveedores;¹¹
- IX. Promover nuevos o mejores sistemas y mecanismos que faciliten a los consumidores el acceso a bienes y servicios en mejores condiciones de mercado;
- IX bis.- Promover en coordinación con la Secretaría la formulación, difusión y uso de códigos de ética, por parte de proveedores, que incorporen los principios previstos por esta Ley respecto de las transacciones que celebren con consumidores a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología;
- X. Actuar como perito y consultor en materia de calidad de bienes y servicios y elaborar estudios relativos;
- XI. Celebrar convenios con proveedores y consumidores y sus organizaciones para el logro de los objetivos de esta ley;

¹¹ *Ley Federal de Protección al Consumidor*, Ed. Anaya Editores, S.A, México, 1999. p.267.

XII. Celebrar convenios y acuerdos de colaboración de información con autoridades federales, estatales, municipales y entidades paraestatales, en beneficio de los consumidores;

XIII. Vigilar y verificar el cumplimiento de precios y tarifas acordados, fijados, establecidos, registrados o autorizados por la Secretaría y coordinarse con otras dependencias legalmente facultadas para inspeccionar precios para lograr la eficaz protección de los intereses del consumidor y, a la vez evitar duplicación de funciones;

XIV. Vigilar y verificar el cumplimiento de normas oficiales mexicanas, pesas y medidas para la actividad comercial, instructivos, garantías y especificaciones industriales, en los términos de la Ley Federal sobre Metrología y Normalización;

XV. Registrar los contratos de adhesión que lo requieran, cuando cumplan la normatividad aplicable, y organizar y llevar el Registro Público de contratos de adhesión;

XVI. Procurar la solución de las diferencias entre consumidores y proveedores conforme a los procedimientos establecidos en esta ley;

XVII. Denunciar ante el Ministerio Público los hechos que puedan ser constitutivos de delitos y que sean de su conocimiento y, ante las autoridades competentes, los actos que constituyan violaciones administrativas que afecten los intereses de los consumidores;

XVIII. Promover y apoyar la constitución de organizaciones de consumidores, proporcionándoles capacitación y asesoría;

XIX. Aplicar las sanciones establecidas en esta ley;

XX. Excitar a las autoridades competentes a que tomen medidas adecuadas para combatir, detener, modificar o evitar todo género de prácticas que lesionen los intereses de los consumidores, y cuando lo considere pertinente publicar dicha excitativa; y

XXI. Las demás que le confieran esta ley y otros ordenamientos.”

Del citado artículo, observamos con toda atención que la Procuraduría Federal de Protección al Consumidor ofrece dentro de sus facultades la defensa, protección y representación de los intereses de los consumidores, tal y como se prevé que vaya a ocurrir en la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En este orden de ideas, es importante considerar como antecedente trascendente de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a la Procuraduría Federal de Protección al Consumidor, así como también a la Consejería Jurídica, organismos a los que ya hemos hecho alusión en líneas anteriores.

No abundaremos en lo relativo a la Procuraduría Federal de Protección al Consumidor y la Consejería Jurídica del Gobierno Federal, en virtud de que en capítulo posterior estudiaremos con mayor detalle a dichas dependencias.

Existen otros modelos de asesoría jurídica que ofrecen organismos públicos defensores de los derechos humanos, como la Comisión Nacional de Derechos Humanos y la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal.

En lo que se refiere a la defensoría de oficio en materia penal, debemos resaltar que el servicio es gratuito y obligatorio. En el fuero federal, anteriormente la defensoría penal estaba a cargo de la Suprema Corte de Justicia y ahora corresponde al órgano auxiliar del Consejo de la Judicatura Federal, precisamente

la Unidad de Defensoría del Fuero Federal. Lo anterior, con fundamento en los artículos. 89 al 91 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Independientemente de lo narrado en el párrafo que antecede; se encuentra vigente la Ley de la Defensoría de Oficio del Fuero Federal, de fecha 9 de Febrero de 1922.

Asimismo, la Defensoría de Oficio del Distrito Federal, regulada actualmente por la Ley de Defensoría de Oficio del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 18 de Junio de 1977, está integrada por un cuerpo de defensores y asesores, que dependen del Gobierno de esta entidad.

La Defensoría del Distrito Federal proporciona también el servicio de defensoría en materias civil, familiar y del arrendamiento inmobiliario, cuando el solicitante no tenga los recursos necesarios para retribuir a un defensor particular.

Además, la misma defensoría concede asesoría jurídica a todo el que lo solicite y que no sea sujeto de esa dependencia, de acuerdo al artículo 13 de la supracitada ley.

Existe también una Defensoría en materia militar, que actúa como un organismo de defensores de oficio ante los tribunales militares, tal y como lo previenen los artículos del 50 al 56 del Código de Justicia Militar.

Desde nuestro punto de vista, ha quedado claro lo que para efectos de este trabajo de tesis profesional, debe entenderse por asesoría, por lo que a continuación procederemos a abordar el tema de representación.

Sobre el particular, ha continuación vertiremos la siguiente definición de diccionario:

"Representación.- Es el acto de representar o la situación de ser representado. Sustituir a otro o hacer sus veces."¹²

De acuerdo a lo antes transcrito podríamos inferir que la representación es un acto de sustitución de una persona por otra, en un acto determinado. Desde el punto de vista legal, el representante o persona que sustituye a otro tiene que tener acreditada su personalidad para tal efecto, lo que ocurre mediante un mandato, un poder o por ministerio de la ley.

La representación, en sentido general, es un fenómeno jurídico que implica la actuación a nombre de otro, en el campo del derecho.

La representación, en virtud de la cual una persona, llamada representante, realiza actos jurídicos en nombre de otra, llamada representado, en forma tal que el acto surte efectos en forma directa en la esfera jurídica de este último como si hubiera sido realizado por él.

Así, los derechos y obligaciones emanadas del acto jurídico de que se trate, se imputan directamente al representado.

La representación supone, pues, que una persona que no es quien corresponden los intereses jurídicos en juego, ponga su propia actividad, su "querer", al servicio de tales intereses ajenos, realizando un acto jurídico a nombre de la persona a quien pertenecen.

La mayoría de los autores coinciden en afirmar que el derecho romano no conoció la representación; quizás esto se explique si recordamos el gran formalismo sacramental de este derecho y la circunstancia de que el *pater familias* adquiría derechos y obligaciones por sí y a través de los incapaces dependientes

¹² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA DE LA UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Op. Cit., p. 3317.

de él, como hijos y esclavos, por lo que la institución que se comenta no resultaba necesaria.

El derecho canónico influyó para su desarrollo al pugnar por la desaparición de la esclavitud y la solidificación de la familia, pero quizás el principal motor que determinó la afirmación de la representación como institución jurídica imprescindible para la vida moderna, lo constituye la fuerza de las relaciones comerciales, que requerían de una figura jurídica que permitiera la celebración constante y numerosa de transacciones jurídico-mercantiles a un mismo tiempo y en diversos sitios.

El mundo moderno no sería concebible sin la existencia de la representación jurídica.

Multitud de teorías han sido esbozadas para explicar el fenómeno de la representación.

Los autores generalmente no la definen, sino que prefieren limitarse a describir sus efectos diciendo que merced a ella las declaraciones de voluntad del representante producen sus efectos directamente para el representado.

“La causa o explicación científico-jurídica de la representación no ha sido formulada unánimemente por los tratadistas. Desde la simple pero muy cómoda teoría de la ficción, de Pothier, Planiol y otros, hasta la de la situación real de la personalidad del representado por la representante, de Pilon, Colin, Capitant y Bonnecase, y en nuestro medio Borja Soriano, pasando por las menos sólidas teorías del nuncio, de Savigny y de la cooperación de Mitteis.

Puede, sin embargo, explicarse satisfactoriamente la institución que se Comenta, como lo hace Alfredo Rocco, partiendo de la consideración de Que el derecho atribuye efectos jurídicos a la voluntad humana en la medida en que ésta es exteriorizada y se propone fines lícitos, fines que constituyen intereses jurídicamente tutelados. Así, cuando el fin perseguido por una voluntad reúne los requisitos de licitud y exteriorización, nada se opone a que el derecho lo reconozca y tutele, atribuyéndole los efectos jurídicos buscados por el agente de la voluntad.

Para que esto suceda, se requiere que el declarante (representante) esté autorizado para obrar por otro (representado) y que esta autorización esté exteriorizada.

En razón de su finalidad, la representación se divide en dos clases:

Voluntaria y legal.”¹³

La representación voluntaria existe cuando mediante una declaración de voluntad se faculta a otro para actuar a nombre y por cuenta propia. Esta declaración puede ser unilateral del representado, mediante un poder o procura, que debe distinguirse del contrato de mandato artículo 2546 Código Civil, con el que usualmente se le confunde a causa de la errónea conceptualización que de ambas figuras hacen los códigos civiles de la República; también puede constituirse representación mediante contrato, como el de comisión mercantil en los artículos 273-308 Cco.

¹³ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA DE LA UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Op. Cit., p. 3088.

La representación legal, como su nombre lo indica, dimana directamente de la ley; tal es el caso de la representación de los incapaces, que la ley confiere a las personas que los tienen a su cuidado, a través de las instituciones de la patria potestad artículo 425 Código Civil y la tutela artículo 449 Código Civil. En estos casos las facultades de que se encuentra investido el representante, dimanar en forma directa de la ley.

Existe una situación intermedia entre las representaciones voluntaria y legal, que algunos autores identifican con esta última, a pesar de la clara diferencia que las distingue. Se trata de la representación de las personas morales por parte de sus administradores y gerentes.

Resulta evidente que el administrador único de una Sociedad Anónima, por ejemplo, recibe su nombramiento a través de un acto de voluntad de la sociedad; sin embargo, sus facultades en gran medida están contenidas en la propia LGSM artículos. 142-163.

Los órganos sociales pueden matizar sus facultades de representación, pero aun cuando fueran omisos, el administrador referido gozaría de facultades de representación, dimanadas de la propia ley.

Algunos autores sostienen la existencia de una llamada "representación oficiosa" que existe en función de la necesidad de intervenir en las cosas ajenas cuando su dueño, ausente o impedido, no pueda cuidarlas, por ejemplo, en la gestión de negocios. La moderna doctrina de la legitimación no encuentra, en este caso de "representación oficiosa", una verdadera representación, sino más bien lo que la referida doctrina denomina "legitimación por sustitución".

Independientemente de las muy diversas teorías que se han elaborado para explicar el fenómeno de la representación y sin perjuicio de la conceptualización que se haga del fenómeno representativo, es posible observar una serie de

consecuencias que algún autor califica como “objetivas” y que se desprenden de la mecánica misma de la representación. Es decir, aceptando que en todo fenómeno representativo existe siempre, por un lado, un “representante” que actúa personalmente y , por otro, un “representado”, en cuya esfera jurídica se producen los efectos legales del acto de que se trate, puede afirmarse lo siguiente:

a) El representante, en todo caso, debe tener capacidad de ejercicio, aptitud de “querer” aun cuando no tenga la capacidad de goce necesaria para adquirir los derechos de que se trate.

b) El caso típico es el del extranjero que puede actuar como representante de un comprador mexicano en la adquisición de un bien inmueble ubicado en zona prohibida. Esta posibilidad se explica en la medida en que los efectos del acto jurídico no se producen en el patrimonio del representante, sino representado.

c) Los vicios de la voluntad del representante afectan el acto jurídico, produciendo su nulidad relativa. Si la voluntad que interviene en el acto es la del representante, resulta lógico lo anterior.

d) El representado debe tener la capacidad de goce necesaria para Adquirir los derechos que dimanen del acto otorgado por sus Representante.

La representación es pues, una de las instituciones jurídicas a través de las cuales se realizan válida y eficazmente actos jurídicos sobre un patrimonio ajeno. Pero es importante insistir en que no es la única vía. Existen otras instituciones en virtud de las cuales una persona realiza actos de patrimonio de otro, sin ser su representante y sin actuar en su nombre.

Lo propio de la representación consiste en la actuación a nombre del representado, lo que no sucede en otros casos de actos realizados sobre el patrimonio ajeno, que con frecuencia se confunden con fenómenos representativos y en los que existen una verdadera "sustitución" por ejemplo: en lo casos realizados por el heredero aparente, a nombre propio, cuyos efectos se producen en el patrimonio del verdadero dueño.

No obstante lo anterior, es innegable que la representación es la principal figura jurídica para producir efectos en el patrimonio ajeno, obrando en nombre y en interés del representado, lo cual coloca a la institución que se comenta como uno de los principales pilares jurídicos del mundo moderno.

1.4 Autoridades Administrativas y Organismos Federales Descentralizados

La importancia de abordar el tema respecto a las Autoridades Administrativas y Organismos Federales Descentralizados, radica en que el artículo 18'B del Código Fiscal del Federación establece que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente conocerá de asuntos, en los que las citadas autoridades y organismos hayan emitido resolución o acto.

Por lo anterior, debemos analizar el concepto y alcance de la Autoridades Administrativas y Organismos Federales Descentralizados, tal y como procederemos a continuación:

Los juristas entienden por "autoridad": La posesión de quien se encuentra investido de facultades o funciones o la persona o cosa que goza (o se le atribuye) "fuerza, ascendencia u obligatoriedad". Por extensión la expresión se

aplica para designar a los individuos u órganos que participan del poder público, nombrando así a los detentadores (legítimos) del poder.

De lo anterior se desprende que el significado persistente de autoridad expresa, primeramente “ascendencia, fuerza, vínculo”, en segundo lugar, manifiesta capacidad, atributo, potestad función; por ultimo, se refiere a los individuos o entidades investidos de estas facultades o funciones. Estos tres significados descriptivos, estrechamente relacionados entre sí, reciben la carga ritual, mágica o ideológica que rodea los usos de “autoridad”.

“El significado jurídico relevante de la noción de autoridad presupone la idea de una investidura (i.e., potestad, función). La noción de autoridad jurídica gira, así, alrededor del concepto de facultad, la cual indica el poder o capacidad de un individuo (o grupo) para modificar la situación jurídica existente. El concepto jurídico de autoridad indica que alguien está facultado jurídicamente para realizar un acto válido, presupone la posesión de capacidad o potestad para modificar válidamente la situación jurídica de los demás.”¹⁴

La autoridad del derecho es exclusiva y excluyente. La autoridad del derecho es primaria.

El derecho reclama autoridad para regular toda forma de comportamiento; reclama autoridad para prohibir, permitir o imponer condiciones a la actividad de otras instituciones sociales (partidos políticos, iglesias, etc.). El derecho manifiesta su autoridad proscribiendo o legitimando las actividades de las demás instituciones sociales.

Por su parte, Rafael de Pina Vara, en su *Diccionario de Derecho*, define a la autoridad de la siguiente manera:

¹⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA DE LA UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Op. Cit., p 338.

“Potestad legalmente conferida y recibida para ejercer una función pública, para dictar al efecto resoluciones cuya obediencia es indeclinable bajo la amenaza de una sanción y la posibilidad legal de su ejecución forzosa en caso necesario.

Se denomina también autoridad a la persona u organismo que ejerce dicha autoridad.

En otro sentido se habla de autoridad con referencia al prestigio reconocido a persona o personas determinadas, derivado de sus actividades científicas, artísticas, etc..”¹⁵

Como advertimos, la autoridad es la persona u organismo que ejerce la potestad legalmente conferida y recibida para una función pública. En tal virtud, la autoridad a la que se refiere el artículo 18 B del Código Fiscal de la Federación es precisamente la administrativa, por lo que es necesario citar el concepto de Administración Pública que ofrece el tratadista antes citado y que a la letra reza:

“Conjunto de los órganos mediante los cuales el Estado, las entidades de la Federación, los municipios y los organismos descentralizados, atienden a la satisfacción de las necesidades generales que constituyen el objeto de los servicios públicos.”¹⁶

Validamente podemos afirmar que la Autoridad Administrativa, a la que se refiere el multicitado artículo 18 B del Código Fiscal de la Federación, son los organismos del Estado que cuenta con la potestad que la ley les confiere, que necesariamente debe pertenecer al Poder Ejecutivo de la Federación.

¹⁵ DE PINA VARA Rafael. *Diccionario de Derecho*, Op. Cit., p. 110.

¹⁶ *Ibidem* p.58.

Ahora bien, es pertinente emitir el concepto de Organismos Federales Descentralizados cuyos asuntos son objeto de la competencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En este sentido, a continuación presentaremos la acepción gramatical del vocablo organismo, contenida en el Diccionario de la Real Academia Española y que literalmente es al tenor siguiente:

*"Organismo.- Conjunto de leyes, usos y costumbres los que se rige un cuerpo o institución social. Conjunto de oficinas, dependencias o empleos que forman un cuerpo o institución."*¹⁷.

De la anterior transcripción, recogemos el sentido de que un organismo es un conjunto de oficinas o dependencias, que forman un cuerpo o institución.

Una vez que contamos con la definición de organismo es menester proceder a definir lo que debemos entender por Federal.

Recordando nuestras clases de derecho administrativo, nuestro país es un Estado Federal, que esta dividido en tres esferas de Gobierno, a saber la Federación las Entidades Federativas y los Municipios.

A la Federación le competen los actos previstos en el artículo 73 de Carta Magna. La Federación tiene facultades en todo el Territorio Nacional. Y cuenta con tres poderes que son el ejecutivo, legislativo y judicial.

A efecto de completar nuestro estudio, es menester que abundemos en torno a la figura de la descentralización, para cuyo efecto, a continuación nos referiremos a las empresas de la administración pública descentralizada:

¹⁷ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*, Op Cit., p. 384.

La administración pública descentralizada o paraestatal está conformada por órganos dotados de personalidad jurídica y patrimonio propio que no pertenecen al Poder Ejecutivo Federal, pero que, como lo auxilian en el ejercicio de sus atribuciones y su actuación es evaluada y vigilada por una secretaria de Estado, forman parte de la administración pública. Como ejemplo se pueden citar:

- a) Petróleos Mexicanos (PEMEX).
- b) Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).
- c) La Comisión Nacional de Libros de Texto Gratuitos.
- d) El Servicio Postal Mexicano (SEPOMEX).
- e) La Comisión Federal de Electricidad (CFE).
- f) El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).
- g) El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE).

Como ejemplo, ya que nuestro análisis está orientado hacia la Administración Pública Federal, en los Municipios también existen una administración centralizada integrada por:

- a) El Presidente Municipal.
- b) Unidades Administrativas.

1) Direcciones de Obras y de Servicios Públicos.

Además existe una administración descentralizada integrada por:

- a) Organismos Municipales de Agua Potable y Saneamiento.
- b) Sistema Municipales para el Desarrollo Integral de la Familia.

En materia administrativa existen diversas clasificaciones de los órganos de la administración pública, sin embargo, en atención a la materia específica de su competencia, es posible clasificarlos en:

- a) Órganos Fiscales.
- b) Órganos Agrarios.
- c) Órganos Administrativos.

Entre los órganos con facultades en materia fiscal, encontramos:

- a) Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como órgano jurisdiccional, que conoce la materia administrativa, entre ella, la fiscal..
- b) Secretaria de Hacienda y Crédito Público, cuyo órgano fiscal es el Servicio de Administración Tributaria..
- c) Instituto Mexicano del Seguro Social, como organismo fiscal autónomo.
- d) Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, que también es un organismo fiscal autónomo.

Como ejemplo de órganos con facultades en materia agraria podemos citar:

- a) Tribunal Superior Agrario.
- b) Tribunales Unitarios Agrarios.
- c) Secretaria de la Reforma Agraria.
- d) Procuraduría Agraria.
- e) Registro Agrario Nacional.

Como ejemplo de órganos con facultades en materia administrativa se puede mencionar:

- a) "Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.- que, como su nombre lo indica también tiene facultades para conocer de controversias en materia estrictamente administrativa-.
- b) Secretaria de la Función Pública."¹⁸
- c) Secretaria de Educación Pública.
- d) Secretaria de Economía.
- e) Secretaria de Comunicaciones y Transportes.

¹⁸ SECRETARIA DE LA CONTRALORÍA Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO. *Diario Oficial de la Federación*, 10 de abril de 2003, México, p. 187.

El titular de un órgano de la administración pública es la persona física que tiene atribuciones para la dirección, fiscalización y buen funcionamiento de un órgano público y es a través de dicha persona que se concreta y exterioriza la voluntad estatal.

Para referirse a las personas indicadas se han utilizado diferentes expresiones entre ellas:

- a) Empleado gubernamental.
- b) Autoridad.
- c) Servidor público.
- d) funcionario público.

La competencia en la administración pública es el conjunto de facultades atribuidas a un órgano administrativo o a un funcionario público por un ordenamiento legal, para realizar determinadas funciones o actos jurídicos.

La distribución de competencias obedece a una división del trabajo de los órganos y puede clasificarse en varios tipos:

- a) Territorial.
- b) Por materia.
- c) Por grado o jerarquía.
- d) Por cuantía.

A manera de conclusión, podemos afirmar que los organismos federales descentralizados son entes del gobierno de la Federación que tienen facultades para llevar a cabo la función pública y desde luego, emiten actos y resoluciones que pueden ser objeto de las facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que es la institución objeto de estudio en este trabajo.

1.5 Determinaciones de Autoridades Fiscales y Organismos Fiscales Autónomos de Orden Federal.

El presente apartado se referirá a las determinaciones de las autoridades fiscales y organismos fiscales autónomos del orden federal, que son resoluciones que serán objeto de las facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

A efecto de iniciar el presente tópico, a continuación haremos alusión a lo que debe entenderse por determinaciones.

Las determinaciones son cualquier resolución que emita una Autoridad con ese carácter.

Las determinaciones pueden o no conculcar los derechos de las personas, pero siempre deben estar motivadas y fundadas.

Si bien es cierto, que hay un principio jurídico que señala que lo que no está prohibido, está permitido, principio que se aplica únicamente a los gobernados, ya que en materia administrativa las autoridades no pueden realizar actos para las que no tengan facultades previstas en una norma jurídica.

Ahora bien, las autoridades fiscales son, en principio, los órganos formalmente administrativos que tienen la facultad de recaudar y administrar los ingresos fiscales del Estado y revisar la situación de los contribuyentes, para cerciorarse si cumplen con las disposiciones legales respectivas y, llegado el caso, determinar créditos adicionales, imponer sanciones y en general emitir actos que pueden causar un agravio en materia fiscal, tales como la modificación de la base gravable para efectos del reparto de utilidades, o la disminución de la pérdida fiscal por amortizar.

También existen en nuestro medio como autoridades fiscales, los organismos fiscales autónomos, los cuales son entes descentralizados con las facultades propias de las autoridades fiscales, dentro de los cuales se ubican el Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores.

Por otra parte, existen organismos descentralizados, puede considerarse al Banco de México, el cual está facultado para imponer sanciones por violación al régimen de control de cambios, así como a la Procuraduría Federal de Protección al Consumidor, la cual puede sancionar las violaciones a la Ley Federal de Protección al Consumidor.

En el caso de estos dos últimos organismos descentralizados, las multas que están facultados a imponer, tienen la naturaleza de aprovechamientos y éstos a su vez, el de créditos fiscales, en los artículos 3º Y 4º del Código Fiscal de la Federación.

Además, existen órganos dotados de autonomía que, aun cuando tampoco pertenecen al Poder Ejecutivo Federal, tienen el carácter de públicos y forman parte de la Administración Pública Federal. Entre ellos encontramos:

- a) "Universidad nacional Autónoma de México (UNAM).

- b) Banco de México.
- c) Instituto Federal Electoral (IFE).
- d) Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNDH).¹⁹

En los Estados y el Distrito Federal también existen los tres tipos de órganos mencionados.

Como ejemplo se puede citar a las Secretarías de Estado, entre los Centralizados; los Institutos Estatales de Seguridad Social y el Servicio de Transportes Eléctricos del Distrito Federal, entre los descentralizados y los Organismos Locales de Derechos Humanos, así como algunas Universidades Estatales, entre los autónomos.

Por su parte, en los Municipios también existen una Administración Centralizada integrada por:

- a) El Presidente Municipal.
- b) Unidades Administrativas.

1) Direcciones de Obras y de Servicios Públicos.

Además existe una administración descentralizada integrada por:

- a) Organismos Municipales de Agua Potable y Saneamiento.

¹⁹ SEMINARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. Novena Época, t. XIV, diciembre de 2001, tesis 2ª ccxxv/2001, p. 371; IUS:188164, Op. Cit., t. XV, marzo de 2002, tesis 2ª . XVI/2002.P.430; IUS: 187466.

b) Sistema Municipales para el Desarrollo Integral de la Familia.

Ahora bien, una vez que hemos precisado con toda claridad cuales son las determinaciones de autoridades fiscales y organismos fiscales autónomos del orden federal, estamos en posibilidad de iniciar el tratamiento a lo que debe entenderse por procuración de justicia fiscal.

1.6 Procuración de Justicia Fiscal

En virtud de que nuestro trabajo de tesis gira en torno a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es importante definir que debe entenderse por Procuración de justicia fiscal.

En palabras muy simples, la procuración de justicia fiscal es el acto de promover la existencia de justicia, dar a cada quien lo que les corresponde, dentro de la materia tributaria.

Dentro de la estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encontramos a la Procuraduría Fiscal de la Federación, cuyas funciones se enfocan a la defensa de los intereses del ministerio de hacienda al que pertenece.

En otras palabras, la Procuraduría Fiscal de la Federación tiene, entre otras funciones, la de consultor jurídico de la entidad hacendaría, que esta a cargo de la Subprocuraduría de Legislación y Consulta; un área contenciosa que esta a cargo de la Subprocuraduría de asuntos Contenciosos, que representa los intereses del fisco y en general de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en los juicios diversos al amparo en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es parte, la Subsecretaria de Amparos, que interviene en juicios de amparo cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es autoridad responsable; la

Subsecretaría de Investigaciones, que interviene en la presentación de querrelas y denuncias cuando se afecta al erario público.

Desde nuestro personal punto de vista, la procuraduría Fiscal de la Federación no es un órgano de procuración de justicia ya que solamente representa los intereses del Gobierno Federal, en nuestra opinión, debía de tratarse de una Dirección General Jurídica o Subprocuraduría Jurídica.

La Procuraduría Fiscal de la Federación es una unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a la que compete, fundamentalmente, ser su asesora en asuntos jurídicos; denunciar, querrellarse y ser coadyuvante en delitos fiscales y financieros federales, y representar a la propia dependencia en cualquier juicio en que ésta sea parte, así como al interés de la Federación en controversias fiscales, salvo que ello corresponda a otra autoridad de la citada Secretaría.

Es por ello que el Procurador Fiscal de la Federación, titular de la unidad administrativa que nos ocupa, es uno de los servidores públicos de la dependencia que tienen el carácter de empleado superior de Hacienda, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 76 fracción II, 79, fracción VII, y 89 fracción IV, de la Constitución.

El nombramiento del citado funcionario es una prerrogativa del Presidente de la República, quien debe someter su elección a la ratificación de la Cámara de Senadores y, en los recesos de ésta, a la Comisión Permanente del Congreso de la Unión.

Por otra parte, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es una institución, que desde nuestro punto de vista, realmente si va a intervenir en la procuración de justicia fiscal y administrativa, ya que sus facultades de asesoría,

de protección, defensa y representación de los gobernados, constituyen actos que realmente tienden a equilibrar a las partes en esa relación de fisco-contribuyentes.

En efecto, en nuestro país se ha hecho alusión a un “terrorismo fiscal”, que son las prácticas del fisco en una relación donde el contribuyente se encuentra con una gran desventaja, por lo que sin lugar a dudas, estamos de acuerdo en que se cree un organismo que realmente represente los intereses de los contribuyentes, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente .

Existen casos que podríamos mencionarlos como antecedentes de la Procuraduría de la defensa del contribuyente y que naturalmente constituyen ejemplo de procuración de justicia en nuestro país .

La Procuraduría Federal de protección al consumidor es una institución que depende de la Secretaria de Economía, que representa los intereses de los consumidores ante los proveedores, en la inteligencia que estos últimos cuentan con mayores elementos que los colocan en situación de ventaja ante los primeros.

La Procuraduría de Defensa del Trabajo, que existen a nivel local y federal, que representan los intereses de los trabajadores ante los patrones, que normalmente son los dueños de los medios de producción. Esta dependencia de procuración de justicia laboral equilibra las relaciones entre patrones y trabajadores.

Queremos señalar que el hecho de que opinemos que las dos dependencias a que hemos alusión con antelación son ejemplares de la procuración de justicia, no significa que tanto en la materia de protección al consumidor como en la de derecho laboral este resuelto el problema, estamos consientes que tanto los consumidores como los trabajadores continúan viviendo situaciones de desventaja ante los proveedores y patrones, respectivamente.

Sobre el particular, preferimos no abundar ya que nuestra tesis profesional no esta orientada sobre las materia de protección al consumidor ni la laboral , sino que la hemos enfocado exclusivamente en la materia fiscal.

1.7 Organismo Fiscal Autónomo.

De conformidad al articulo 18-B del Código fiscal de la Federación, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se establece como un organismo autónomo, con independencia técnica y operativa y la prestación de sus servicios será gratuita.

Al respecto, en el articulo 2 de la Ley Orgánica de la Defensa del Contribuyente establece que ese es un organismo público descentralizado no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con plena autonomía presupuestaria, técnica y de gestión.

Ahora bien, para entender el alcance de la palabra autónomo, a continuación transcribiremos la definición contenida en el Diccionario de la Real Academia Española:

*“Autónomo.- Que tiene autonomía. Que trabaja por cuenta propia.”*²⁰

El termino se explica por si solo y no requiere mayores comentarios. La definición de Organismo ya la hemos asentado en apartados anteriores, por lo que en este caso nos constreñiremos a adminicular dichos conceptos para aclarar el mandato del Código fiscal de al Federación y de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ya citados en líneas anteriores

²⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*, Op Cit., p. 41.

En ese sentido, entendemos como organismo autónomo a un ente del gobierno, creado en la norma jurídica y con las facultades que la misma le confiere que ejerce sus facultades sin la intervención de un ente del gobierno superior, que influya en el área administrativa, financiera o jerárquica.

En la Ley Orgánica la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuya vigencia aun no ha iniciado, a los 30 días del mes de julio de 2005, el artículo 9 establece que la designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente, será realizada por el Senado de la República o, en su caso, de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, de entre la terna que someta a su consideración el Presidente de la República.

El Presidente de la República, Lic. Vicente Fox Quezada, se ha pronunciado por modificar la designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente.

Lo anterior, es trascendente para la autonomía de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ya que si el titular del poder ejecutivo designa al Procurador, sería cuestionable la parcialidad de la dependencia.

Para determinar al organismo fiscal autónomo. Es preciso saber que debe entenderse por fisco, que es la raíz latina de la que deriva la palabra fiscal.

En la actualidad se denomina fisco al sujeto activo de la relación jurídico tributaria, así como a los organismo fiscales autónomos, que intervienen en los procedimientos administrativos para el cobro de los gravámenes fiscales.

Los órganos se clasifican de acuerdo a su competencia en órganos fiscales:

- a) Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

- b) Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- c) Servicio de Administración Tributaria.
- d) Instituto Mexicano del Seguro Social.
- e) Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En relación al Servicio de Administración Tributaria, el maestro Raúl Rodríguez Lobato ha comentado:

"El Servicio de Administración Tributaria se encuentra constituido como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal, contando con autonomía de gestión y con recursos y organización administrativa propios. Además de efectuar la recaudación tributaria, ejerce funciones de coordinación fiscal y colabora en la negociación de tratados internacionales en materia incluyendo los aspectos aduaneros."²¹

"Una función fundamental del Servicio de Administración Tributaria es la consultoría y fijación de criterios al Gobierno Federal y a los causantes, lo que permite indirectamente un adecuado monitoreo de las obligaciones de los registrados en el patrón de contribuyentes, facilitando a éstos conocer con precisión sus responsabilidades tributarias."²²

"Las autoridades jurisdiccionales son aquellas que en los términos de la ley ejercen jurisdicción, es decir, tienen a su cargo dirimir las controversias entre el gobernado y el fisco,

²¹ CUEVA ARTURO de la. *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, 2ª edición, México, 2003, p. 151.

²² *Ibidem* p. 151.

cuando existe una oposición legítima de intereses con motivo de la aplicación de la ley tributaria. Estas autoridades se clasifican en administrativas y judiciales, según formen parte del poder ejecutivo o del Poder Judicial, es decir la clasificación atiende exclusivamente al aspecto formal y orgánico de la autoridad, ya que desde el punto material ambas ejercen una función jurisdiccional.²³

El Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa es un órgano jurisdiccional dotado de plena autonomía encargado de impartir justicia administrativa, resolviendo en forma honesta y gratuita las controversias entre los particulares y la administración pública federal de manera pronta, completa e imparcial, con el objeto de contribuir al avance del Estado de Derecho en México al salvaguardar el respecto del orden jurídico, la seguridad, la paz social y el desarrollo democrático.

Por otra parte, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal es un órgano jurisdiccional dotado de autonomía para dirimir la controversias de carácter administrativo y fiscal entre los particulares y las autoridades de la Administración Pública del Distrito Federal.

Aunque éstos Tribunales no forman parte del Poder Judicial, sus funciones son materialmente de jurisdicción, y se pueden instituir en los Estados basados en los artículos 116 fracción V de la Constitución Política, pero no existe en todas las entidades federativas y la estructura, denominación y competencias son diferentes de un Estado a otro.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente al crearse como un organismo a favor del particular, tendrá relación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, como organismos de

²³ RODRÍGUEZ LOBATO Raúl. Derecho Fiscal, Ed. Oxford, 2ª edición, México, 1998, p. 199.

carácter fiscal y, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como organismo de carácter jurisdiccional en el orden Federal.

En el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa representará a los particulares ejerciendo las acciones a que haya lugar hasta su total culminación; y el Servicio de Administración Tributaria propondrá modificaciones normativas para mejorar la defensa de los derechos de los contribuyentes.

La competencia de la Procuraduría de la defensa del contribuyente va a ser exclusivamente en asuntos administrativos y fiscales federales, por lo que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal no tendrá cabida en el actividad de dicha institución debido a la competencia local a que ésta ejercer.

Es importante precisar que cuando la Procuraduría antes mencionada se constituye para vigilar el cumplimiento de las autoridades fiscales y administrativas, éstas tienen las facultades que les confiere la ley y su actuación seguirá siendo la misma, ya que la Procuraduría únicamente velará por el funcionamiento de las mismas y en caso de que se percate de alguna anomalía emitirá medidas correctivas necesarias para el buen funcionamiento de las autoridades en relación con los contribuyentes.

1.8 Ubicación del Derecho Fiscal.

Para concluir el presente capítulo, resulta necesario identificar la rama del derecho a la que pertenece la investigación y desde luego, donde se ubica ésta dentro del mundo del derecho.

En efecto, el presente trabajo se ubica dentro del derecho fiscal, por lo que es menester proceder a ubicar la rama tributaria.

El derecho fiscal pertenece al derecho público, por lo que es una rama del derecho que regula relaciones entre fisco y contribuyentes y el primero actúa con autoridad hacia el segundo.

Dentro del derecho público, el derecho fiscal se encuentra dentro del derecho administrativo, rama jurídica de gran amplitud.

En efecto, el derecho administrativo contiene ramas del derecho bastante variadas, a saber: derecho de salud, derecho de responsabilidades de los servidores públicos, derecho ecológico, derecho de la propiedad industrial e intelectual, derecho financiero, entre otros. Es precisamente en el derecho financiero donde se ubica el derecho fiscal.

El derecho financiero contiene diversas áreas, tales como el derecho presupuestario, derecho monetario, derecho bancario, derecho bursátil y derecho fiscal, entre otras.

Es pertinente recoger el concepto de derecho financiero, como un área del derecho administrativo y público, al que pertenece el derecho fiscal. Al respecto, en el Diccionario Jurídico encontramos la siguiente definición:

“Es el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto, y que tienen por objeto realizar las funciones financieras del Estado; optimizar la asignación de recursos; el pleno empleo de los recursos productivos con estabilización; la distribución del ingreso y el desarrollo económico. En esta definición está incluido el crédito público y todas las operaciones financieras consignadas en el presupuesto del Estado. Debe aclararse que el orden jurídico es unitario y que se divide en disciplinas para su mejor sistematización y

didáctica, pero se elaboran diversas definiciones sobre ramas del derecho dependiendo del criterio operativo que se utilice. En este caso, se entiende por derecho financiero el sistema de normas jurídicas que le son aplicables a las finanzas públicas, por lo que, para una mayor comprensión del alcance de la disciplina, es conveniente acudir al concepto de finanzas públicas. La acepción derecho financiero también se a utilizado para describir el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan la intermediación financiera.

Las finanzas públicas están sujetas al principio de legalidad, como todas las acciones del gobierno en un Estado de derecho. En el sistema jurídico mexicano, la Constitución consigna varios principios que le son aplicables a diversas operaciones financieras públicas. Así, en materia de contribuciones, estas deben reunir los, siguientes requisitos:

1) Estar destinadas a cubrir los gastos públicos de los tres niveles "de gobierno:

1.1 Federación.

1.2 Estados.

1.3 Municipios de residencia.

2) También se requiere que las contribuciones sean proporcionales y equitativas. En este punto cabe plantear la posible contradicción entre la norma constitucional y la tendencia de los sistemas tributarios modernos, que durante el siglo XX han introducido progresividad en los gravámenes, especialmente a través del impuesto sobre la renta. En México, el conflicto entre los conceptos de proporcionalidad y equidad " establecidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional y el impuesto sobre la renta instituido como ingreso ordinario desde 1924 ha tenido diversas soluciones, pero la tendencia del

máximo tribunal ha sido legitimar la progresividad de la imposición al ingreso.

3) El último requisito es que las contribuciones estén contenidas en leyes.”²⁴

Esta subordinación al principio de legalidad tiene dos excepciones, ambas incluidas en la norma suprema. En primer término, el supuesto establecido en el artículo 29 constitucional, que permite la suspensión legal de garantías. En este caso es posible, como efectivamente ha sucedido, que sean impuestos gravámenes en reglamentos emitidos por el órgano ejecutivo federal; pero, una vez terminado el estado de emergencia deben cesar. La otra excepción se encuentra contenida en el segundo párrafo del artículo 131 constitucional, el cual determina que el “Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras”. Debe aclararse que esta facultad concedida al Ejecutivo no está exenta de control, ya que el mismo artículo prescribe que dicho órgano someterá al Congreso para su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida. De esta forma, al estar facultado el Ejecutivo para modificar unos de los elementos fundamentales de los impuestos, se configura la segunda excepción al principio de legalidad en materia fiscal.

Los gastos de la Federación también se encuentran sujetos a diversos principios:

- a) En primer lugar, el principio de legalidad, ya que deben estar contenidos en el Presupuesto de Egresos que es la norma jurídica que contiene la mayor parte de las erogaciones Federales y que tiene vigencia anual, o en ley posterior.

²⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA DE LA UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Op. Cit., p. 1183

- b) Al principio de exactitud y justificación, en virtud de que la cuenta publica tiene por objeto "conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas". En suma el derecho financiero es, en términos sintéticos, el sistema de normas jurídicas aplicables a las finanzas públicas. En el caso de México la norma suprema señala algunos principios a los que están sujetas las operaciones financieras públicas; En particular, en el caso de la federación.

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos fiscales del Estado. Estas normas jurídicas comprenden la actividad fiscal del Estado, las relaciones entre éste y los particulares y su repercusión sobre estos últimos.

Desde esta perspectiva, el derecho fiscal es una rama del derecho financiero que, como se señaló, es el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto, y que tienen por objeto normar las funciones financieras del Estado. Pero el derecho fiscal tiene un alto grado de independencia, ya que los ingresos fiscales del Estado están establecidos por principios jurídicos, económicos y administrativos muy particulares e independientes de los que rigen el gasto público, el crédito público o las otras figuras que integran las finanzas públicas. Además, desde una dirección histórica, las cuestiones fiscales, particularmente las impositivas, han sido ampliamente frecuentadas desde los aspectos jurídica y económica.

Para varios autores, el término "derecho fiscal" es sinónimo de derecho tributario; sin embargo, la doctrina con frecuencia divide los ingresos fiscales en tributarios y no tributarios, por lo que en todo caso pueden referirse al derecho tributario como una parte del derecho fiscal.

En el derecho positivo mexicano, el derecho fiscal regula los ingresos fiscales dentro de los que las contribuciones ocupan un lugar preponderante. El artículo 31 constitucional, que se refiere a las obligaciones de los mexicanos señala, en su fracción. IV, la de contribuir para los gastos públicos de la Federación, estados y municipios de la residencia, en la forma proporcional y equitativa que determinen las leyes. De esta manera, se prescriben los requisitos mínimos que deben reunir las contribuciones.

Dentro del derecho fiscal, la procuración de justicia fiscal y administrativa se localiza dentro del derecho procesal fiscal.

CAPÍTULO SEGUNDO
NORMATIVIDAD JURÍDICA APLICABLE

En el presente capítulo haremos alusión a la normatividad jurídica aplicable a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, partiendo de la norma fundamental de nuestro país hasta las normas que no están vigentes tales como la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y otras.

Inicialmente, aludiremos a los artículos constitucionales en los que se contiene la obligación de contribuir al gasto público y las garantías constitucionales de los gobernados.

En el Código Fiscal de la Federación de 2004, se adicionó un artículo 18-B que prevé la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuyos términos los analizaremos en el apartado correspondiente.

Si no existe ningún impedimento, el 1 de enero de 2006 entrara en vigor la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de la que comentaremos en el capítulo correspondiente.

El 6 de junio del 2005, el Presidente Vicente Fox Quezada suscribió el decreto por el que se expidió la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, misma que inicio su vigencia el 23 de julio de 2005 y a la cual nos referiremos en el apartado respectivo.

Es importante, que hagamos alusión al actual Plan Nacional de Desarrollo propuesto por el actual Gobierno Federal, en el que desde luego se advierten cuestiones relativas a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y cuyo contenido y opiniones expondremos en el apartado correspondiente.

2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Como punto de partida de las cuestiones constitucionales de la procuración de justicia en materia fiscal, estimamos pertinente exponer el pensamiento del tratadista Luis García López Guerrero, quien literalmente sostiene:

“En un estado de derecho, todos los actos que las autoridades fiscales realizan deben adecuarse a la tutela del orden jurídico con el objeto de evitar arbitrariedades y violaciones constantes a los derechos de los gobernados.”²⁵

Toda vez de que México es un estado de derecho, sus autoridades fiscales deben adecuar sus actos a lo que únicamente esta permitido por la norma jurídica, circunstancia que sui realmente ocurriera, existirían menores controversias sobre fisco y contribuyentes. Lo anterior atendiendo a la cita de García López Guerrero, misma a la que nos homologamos

En materia fiscal, nuestra Carta Magna señala los diversos derechos fundamentales para los contribuyentes que se les denomina principios constitucionales de justicia fiscal.

Es importante destacar que no debemos confundir las garantías individuales, que están previstas del artículo 1 al 29 constitucionales, con los principios tributarios contenidos en el artículo 31 fracción IV de nuestra ley fundamental.

El artículo 31 constitucional se refiere a las obligaciones de los mexicanos, y la fracción IV alude a que debemos contribuir al gasto público, de la manera

²⁵GARCÍA LÓPEZ GUERRERO, Luis. *Derechos de los Contribuyentes*, Instituto de Investigaciones Jurídicas. México, 2000, p. 18.

proporcional y equitativa, que establezcan las leyes, del municipio, entidad federativa o federación en que residamos.

En este orden de ideas, de la fracción IV del artículo 31 constitucional se desprenden 4 principios fundamentales y a los que ya había hecho alusión Adam Smith en su libro las Riquezas de las Naciones, mismos que son:

- a) Principio de Proporcionalidad.
- b) Principio de Equidad.
- c) Principio de Legalidad.
- d) Principio de Destino al Gasto Público.

Por lo que respecta, al principio de proporcionalidad, es un derecho que tienen los contribuyentes para que las contribuciones que se establecen graven a cada gobernado en proporción de su capacidad económica aportando una parte justa y proporcional a su riqueza.

En lo que se refiere al principio de equidad, que esencialmente se refiere a que contribuyan al gasto publico todos los mexicanos que tengan capacidad contributiva y en toda relación tributaria debe darse dentro de un marco legal, que la establezca y la regule, en otras palabras, implica que los elementos esenciales del tributo (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago) estén consignados de manera expresa en la ley. Este principio se encuentra regulada en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 Constitucional, como garantía individual.

En el principio de legalidad para efectos fiscales, señala que no puede existir una contribución sin una ley que la establezca.

El principio de Destino al Gasto Público consiste en que todos los ingresos tributarios que recibe el Estado necesariamente deben incorporarse a los gastos públicos de manera general y bajo ninguna circunstancia pueden tener un destino diferente.

En el artículo 14 constitucional encontramos diversas garantías individuales de justicia, que también se aplican a la materia tributaria.

Ahora bien, en la garantía de audiencia, consisten en que los contribuyentes tienen el derecho a ser oídos previamente a un acto que realicen las autoridades fiscales por el cual pueda derivar la privación de derechos. Todas las leyes fiscales que se expidan deben respetar la garantía de audiencia. Esta garantía fundamental va orientada a las leyes fiscales que deben de señalar los procedimientos necesarios para que el gobernado sea escuchado y se pueda defender cuando un acto de autoridad afecte sus derechos como contribuyente.

La garantía de irretroactividad de la ley, nos señala que a ninguna ley o acto de autoridad fiscal se aplicará o se le darán efectos hacia el pasado con el objeto de provocar un perjuicio a los derechos que los contribuyentes hayan adquirido o a los hechos realizados por los mismos con anterioridad a la entrada en vigor de una nueva ley o a la realización del acto.

Sobre el particular, Fernando Martínez Refugio escribió lo siguiente:

"En materia fiscal, las normas sobre procedimiento pueden aplicarse a situaciones acaecidas con anterioridad a su vigencia, sin incurrir en violación a este principio, porque no varían en ningún momento el resultado de las contribuciones causadas, toda vez que, a éstas, para su determinación, se les

aplican las disposiciones vigentes durante el lapso en que se generaron²⁶

Desde nuestro punto de vista es acertada la idea del jurista citado con antelación, en el sentido de que las normas jurídicas de carácter adjetivo se aplican de acuerdo al momento en que se lleva a cabo el procedimiento.

Sin embargo, "el supracitado tratadista omite referirse a la aplicación retroactiva de las normas sustantivas, mismas que se aplican de acuerdo al momento en que se realiza el hecho generador de gravamen fiscal, tal y como lo ha sostenido Manuel Lucero Espinoza."²⁷

Desde el punto de vista constitucional, se advierte la necesidad de crear un organismo protector y defensor de los derechos e intereses de los contribuyentes, por la siguientes razones:

- a) Para que se cumpla con el artículo 17 constitucional en el sentido de que la justicia sea gratuita, pronta y expedita, circunstancia que no ocurre en la materia tributaria ya que no existe defensoría de oficio en dicha materia y el contribuyente tiene que pagar abogados fiscalistas, que en ocasiones el precio resulta inaccesible para muchos mexicanos.
- b) La autoridad fiscal ha rebasado las facultades para cobrar gravámenes fiscales, que le confiere la Constitución, tales como el Procedimiento Administrativo de Ejecución, exigir al contribuyente constituirse en retenedores de gravámenes fiscales, actos de privación que se realizan al momento de practicar visitas domiciliarias y muchos otros que han sido solapados por los Poderes Legislativo y Judicial.

²⁶ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Principio Jurídico de las Contribuciones*, Ed. Mc Graw-Hill, México, 2001, p. 70.

²⁷ LUCERO ESPINOZA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Ed. Porrúa., México 1992. p. 78.

- c) Existe gran complejidad del sistema tributario mexicano y debe haber un organismo, que de manera seria e imparcial, asesore a los contribuyentes para cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

2.2 Código Fiscal de la Federación

Tal y como lo hicimos en el apartado anterior, tomaremos como punto de partida del presente apartado, el pensamiento de Luis García López Guerrero, quien ha dejado anotada la siguiente idea:

“Las autoridades fiscales tienen la facultad de revisar los actos fiscales de los contribuyentes, pero también tienen obligaciones que se traducen en derechos para los gobernados, que van orientados a establecer las condiciones más favorables para un mejor cumplimiento por parte del contribuyente”.²⁸

En la doctrina parece adecuado el pensamiento del citado tratadista, sin embargo, en la realidad se ha visto que el contribuyente cada día busca mecanismos para pagar menos gravámenes fiscales y por otro lado, el fisco se ha tornado en un persecutor de contribuyentes.

En efecto, consideramos que en nuestro país es necesario concientizar a los contribuyentes de la importancia que revisten las contribuciones para el desarrollo económico del país, que se traduce en bienestar para los mexicanos.

A efecto de proporcionar protección y defensa a los intereses de los contribuyentes, el 1 de enero de 2004, se publicó la adición del nuevo artículo 18-

²⁸ GARCÍA LÓPEZ GUERRERO, Luis. *Derechos de los Contribuyentes*, Op. Cit., p. 35.

B del Código Fiscal de la Federación, que establece la existencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que a la letra reza:

“Artículo 18-B. La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.”²⁹

La Procuraduría de Defensa del Contribuyente tiene como función medular proteger y defender los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa.

Al respecto, encontramos un error en la ley ya que la misma se refiere a contribuyentes en materia fiscal y administrativa, siendo que los contribuyentes únicamente lo son en materia fiscal, ya que en las otras materias son gobernados o administrados

²⁹ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, Decreto por el que reforman, derogan y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación. 5 de enero del 2004, México D.F., p p, 5-50.

Llama la atención que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se dedique a las materias fiscal y administrativa, por lo que proponemos que el nombre de dicha dependencia sea congruente con el alcance de la misma.

En ese sentido, proponemos que se le denomine Procuraduría de la Defensa del Administrado. Lo anterior, en la inteligencia de que el concepto de administrado ya incluye al de contribuyente.

A efecto de robustecer nuestra idea, es importante recordar que el derecho fiscal es una parte del derecho financiero y este del derechos administrativo, por lo que al referirnos a administrados estamos refiriéndonos a todas las personas que son sujetos pasivo con la administración pública y que regula el derecho administrativo.

A mayor abundamiento, es importante recordar el caso del Tribunal Fiscal de la Federación, al que recientemente se le modificó su denominación, para llamarlo Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por las mismas razones a que hemos hecho alusión

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene por objeto ofrecer asesoría, representación y defensa a los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados

En efecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente será un organismo que participe en el mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, que actúe a nombre de los mismos y los defiendan en controversias que se susciten en contra de las autoridades hacendarias.

El alcance de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es bastante amplio y rebasa la materia fiscal, ya que podrá intervenir en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados.

Al respecto, en el capítulo anterior hemos precisado que debe entenderse por autoridades administrativas y por organismos federales descentralizados.

También el Código Fiscal de la Federación le confiere a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente facultades relacionadas con las determinaciones de autoridades fiscales y organismos fiscales autónomos de e orden federal.

En opinión nuestra, las autoridades fiscales y los organismos fiscales autónomos de orden federal ya están incluidos en autoridades administrativas por lo que simplemente el legislador trato de precisar que se trataba de un organismo fiscal para darle relevancia a la materia y que parezca mas congruente con el nombre de la propia autoridad de procuración de justicia.

Por otra parte, el multiinvocado artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación establece que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo autónomo con independencia técnica y operativa .

Consideramos trascendente que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyentes sea es un organismo autónomo con independencia técnica y operativa, toda vez que la independencia de la entidad se reflejará directamente en la parcialidad que debe tener a favor de los gobernados.

En este orden de ideas, la autonomía se refiere a que no debe de existir subordinación del organismo ni desde el punto de vista financiero ni jerárquico con alguna dependencia o servidor público que tenga intereses institucionales a favor del erario público o de los organismos de la administración pública. Esta

autonomía producirá, desde luego, la independencia técnica y operativa que dispone la ley.

El artículo en comento, dispone que la prestación de los servicios que ofrezca la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica del propio organismos de procuración de justicia fiscal y administrativa.

En el último párrafo del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación se menciona que las funciones, alcance y organización de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se contienen en la Ley Orgánica respectiva.

Al respecto, debe comentarse que la Ley Orgánica de la de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente aun no ha sido publicada, por lo que se esta incumpliendo con el texto del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación en el sentido precisado en el párrafo que antecede.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 33 se refiere a los derechos del contribuyente, como también los medios de defensa que tienen contra los actos de las autoridades fiscales, que a la letra establece:

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

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de "naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el

cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso las que se realicen a través de medios electrónicos poniendo a su disposición el equipo para ello .

c) Elaborar los formularios de declaración de manera que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con o difundirlos con oportunidad, así como informar de las fechas y de los lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, "cuál es el documento cuya presentación se exige.

e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales períodos de presentación de declaraciones.

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refiera a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa no generaran obligaciones o cargos adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales .

los servicios de asistencia al contribuyente a que se refiera esta fracción también deberán difundirse a través de la pagina electrónica que al efecto establezcan el servicio de

administración tributaria. En dicha página también se darán a conocer la totalidad de los tramites fiscales y aduaneros

II.- Establecerán Programas De Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto a los asuntos que les sean planteados por lo contribuyentes”³⁰

Con relación a al cita textual anterior, tal y como lo señala el tratadista citado en líneas anteriores, cada una de las obligaciones conferidas a las autoridades fiscales constituyen derechos para los contribuyentes.

2.3 Proyecto de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

El presente apartado se referirá al proyecto de Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que actualmente se encuentra en el Congreso de la Unión, en proceso de revisión de las modificaciones propuestas por el Ejecutivo Federal.

A continuación procederemos a verter comentarios en torno al proyecto original, ante la imposibilidad de obtener las modificaciones planteadas por la Presidencia de la República.

La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene por objeto regular la organización y funcionamiento de la propia institución, con el fin de garantizar el derecho de los ciudadanos a recibir justicia en materia fiscal

³⁰ *Código Fiscal de la Federación*, Editorial Empresa Líder Isef, México, 2005, p 69.

federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones dirigidas a las autoridades administrativas.

Respecto a la naturaleza jurídica de la procuraduría en cuestión, esta es un organismo público descentralizado no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con plena autonomía presupuestaria, técnica y de gestión tal y como lo dispone el artículo segundo de la ley en estudio.

Consideramos pertinente transcribir literalmente el artículo tercero de la ley que nos ocupa, mismo que dispone:

“Artículo 3o.- Los servicios públicos que regula esta ley, se prestarán obligatoriamente, de manera gratuita y bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo”³¹.

En relación al citado precepto legal, entendemos que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene que prestar obligatoriamente sus servicios a los ciudadanos que lo soliciten, bajo los principios de honradez, probidad y profesionalismo. Además se limita la gratuidad de los servicios, siempre y cuando no rebasen treinta veces el salario mínimo elevado al año en el Distrito Federal.

Es importante destacar que los servicios que prestará la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se prestarán siempre a petición de parte interesada, tal y como lo dispone el primer párrafo del artículo 4º de la ley en comento. Respecto al mismo artículo, opinamos que su redacción es confusa y se presta para diversas interpretaciones., a continuación, nos permitimos citarlo:

“Artículo 4o.- Los servicios que presta la Procuraduría se otorgarán exclusivamente a petición de parte interesada, por el Procurador de la Defensa del Contribuyente, por los Delegados Regionales y por el número de asesores jurídicos suficiente

³¹ *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.*

para satisfacer la demanda, debiendo contar mínimamente con un Delegado y el personal jurídico y administrativo necesario por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.³²

En efecto, se entiende que los servicios que presta la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se prestarán a petición de parte interesada, pero también se puede entender que a petición del Procurador de la Defensa del Contribuyente, de los Delegados Regionales o Asesores Jurídicos.

La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente otorga facultades a la dependencia para requerir información a las autoridades que estén relacionadas con los asuntos de su competencia y les impone obligaciones para el mejor cumplimiento de sus facultades.

El artículo 5º de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se refiere a las atribuciones de la misma y textualmente señala:

“Artículo 5o.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I.- Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que se le presenten los ciudadanos por actos de las autoridades, fiscales federales;

II.- Representar al particular ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución;

³² Ibidem.

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades.

IV.- Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los ciudadanos, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los particulares acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen;

V.- Promover el estudio, enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del particular;

VI.- Instalar el Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico, tomando como base los principios de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal;

VII.- Informar anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de su función y comparecer siempre que sea convocado para ese efecto, ante el Pleno o las Comisiones camerales correspondientes;

VIII.- Recibir de los contribuyentes las quejas, reclamaciones y sugerencias relacionadas con los trámites y procedimientos fiscales, a fin de emitir las recomendaciones

no vinculatorias que resulten procedentes tanto en lo general como en lo particular;

IX.- Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales;

X.- Proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes;

XI.- Identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes;

XII.- Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria;

XIII.- Emitir su Reglamento interno;

XIV.- Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se lo solicite la Procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de

advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a éstos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique. A tales reuniones podrán asistir, e intervenir, en compañía del personal de la Procuraduría, los síndicos, y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, de cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la Procuraduría;

XV.- Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad;

XVI.- Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales y

XVII.- Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.

Las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes.

Las respuestas que emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a los interesados sobre las quejas, reclamaciones y sugerencias que hayan presentado, no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, así como tampoco liberan de responsabilidad a los servidores públicos, por lo que dichas respuestas no podrán ser impugnadas.

La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación.³³

Con lo anterior, claramente nos percatamos de la amplia gama de atribuciones que se confieren a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y desde luego, de la importante función de la misma dentro de la procuración de justicia fiscal y administrativa.

En relación a la asesoría que debe atender la Procuraduría, consideramos que las mismas funciones ya le competen a la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el problema radica en que cuando no se resuelven por escrito, no queda constancia de que se está actuando conforme a la asesoría recibida por una institución gubernamental.

³³ Ibidem

Estamos de acuerdo y apoyamos la atribución contenida en el inciso III del citado artículo, en virtud de que hay diversas prácticas de la autoridad fiscal que conculcan severamente los intereses y derechos de los contribuyentes.

El Capítulo III de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se refiere a la estructura y organización de la propia entidad.

Sobre el particular, preferimos no verter comentario alguno, ya que la estructura y organización se irá calificando o descalificando con el funcionamiento de la Procuraduría. Estimamos que conforme vaya desarrollándose se asentarán las estructuras de la institución.

El Capítulo IV de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se refiere a la presentación, tramitación y resolución de quejas o reclamaciones.

Al respecto. Llama nuestra atención que se incorpora la obligación para el personal de la Procuraduría, en el sentido de manejar la información y documentación de manera confidencial, cuestión novedosa en nuestras leyes administrativas.

También resulta interesante, que en la ley que se analiza se establece que las quejas se podrán presentar por cualquier medio, incluyendo el electrónico, en la página que la institución determine para tal efecto. Lo anterior, orienta la ley a la actualización tecnológica por la que atraviesa nuestro país.

En el capítulo V de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se regulan los acuerdos y recomendaciones que puede emitir la propia Procuraduría.

Es importante señalar que las recomendaciones que emite la Procuraduría son no imperativas para la autoridad o servidor público al que se dirijan, de una

manera parecida a las que emite la Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

2.4 Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

En este punto analizaremos la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en forma individual, lo que propone esta ley es un complemento del organismo que surja para la defensa de los contribuyentes

La iniciativa de la Ley en comento fue presentada en la Cámara de Diputados, por la Diputada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, y fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio del 2005 y la presente ley entró en vigor el 23 de julio de 2005.

“La exposición de motivos de la iniciativa parte del hecho de que la mayoría de los habitantes en México, han carecido de una cultura tributaria. En este contexto, se reconoce que la administración tributaria es ineficiente. Sucesivas reformas adoptadas en anteriores legislaturas federales se han cifrado tan solo en dar cada vez mayores facultades revisoras y de comprobación a las autoridades fiscales, en un afán por conseguir mayor recaudación únicamente por la vía de la fiscalización y sanción de los contribuyentes”.³⁴

A continuación nos permitimos citar la Ley completa, esperando de utilidad para los lectores del presente trabajo :

³⁴ CÁMARA DE DIPUTADOS. *Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, a cargo de la Diputada Diana Rosalía Ladrón de Guevara, del Grupo Parlamentario de PRD. En: Gaceta Parlamentaria año VI, número 1387, jueves 4 de Diciembre de 2003.

“CAPÍTULO I

Disposiciones Generales:

Artículo 1o.- La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

Los derechos y garantías consagradas en la presente Ley en beneficio de los contribuyentes, les serán igualmente aplicables a los responsables solidarios.

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus

obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Artículo 3o.- Los contribuyentes podrán acceder a los registros y documentos que formando parte de un expediente abierto a

su nombre, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud, respetando en todo caso lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la "Federación.

Artículo 4o.- Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

CAPÍTULO II

Información, Difusión y Asistencia al Contribuyente

Artículo 5o.- Las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal. Asimismo y sin perjuicio de lo que dispone el Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, así como contestar en forma oportuna las consultas tributarias.

Los contribuyentes que apeguen su actuación a los términos establecidos en los criterios emitidos por las autoridades

fiscales, que se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, quedarán exentos de responsabilidad fiscal.

Artículo 6o.- Las autoridades fiscales realizarán campañas de difusión a través de medios masivos de comunicación, para fomentar y generar en la población mexicana la cultura contributiva y divulgar los derechos del contribuyente.

Artículo 7o.- Las autoridades fiscales tendrán la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde se den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de pago de las contribuciones. Las autoridades fiscales, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación que tengan competencia en materia fiscal, deberán suministrar, a petición de los interesados, el texto de las resoluciones recaídas a consultas y las sentencias judiciales, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Artículo 8o.- Las autoridades fiscales mantendrán oficinas en diversos lugares del territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, facilitando, además, la consulta a la información que dichas autoridades tengan en sus páginas de Internet.

Artículo 9o.- Sin perjuicio de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Las autoridades

fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas en un plazo máximo de tres meses.

Dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 10.- Respetando la confidencialidad de los datos individuales, el Servicio de Administración Tributaria informará al Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática los datos estadísticos agregados sobre el ingreso, impuestos, deducciones y otros datos relevantes de los contribuyentes.

Artículo 11.- Para estimular la obligación legal de los contribuyentes de entregar comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, las autoridades fiscales organizarán loterías fiscales en las que, con diversos premios, participarán las personas que hayan obtenido los comprobantes fiscales respectivos. Las loterías fiscales se podrán organizar tomando en cuenta los medios de pago, diversos al efectivo, que reciban los contribuyentes.

CAPÍTULO III

Derechos y garantías en los procedimientos de comprobación

Artículo 12.- Los contribuyentes tendrán derecho a ser informados, al inicio de cualquier actuación de la autoridad fiscal, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Artículo 13.- Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.

Artículo 14.- Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2o. de la presente Ley, los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.

Artículo 15.- Los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora, una copia de la declaración de corrección que hayan presentado. Dicha situación deberá ser consignada en una acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias; en los demás casos, incluso cuando haya concluido una visita domiciliaria, la autoridad revisora en un plazo máximo de diez días contados a partir de la entrega, deberá comunicar al

contribuyente mediante oficio haber recibido la declaración de corrección, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.

Artículo 16.- Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el período objeto de revisión.

En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.

Cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y las autoridades fiscales verifiquen que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales que se conocieron con motivo del ejercicio de las facultades mencionadas, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal.

Cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y hayan transcurrido al menos cinco meses del plazo a que se refiere el artículo 18 de este ordenamiento, sin que las autoridades fiscales hayan emitido la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichas autoridades contarán con un plazo de un mes, adicional al previsto en el numeral mencionado, y contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia para llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que, en su caso, proceda.

No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se conocen hechos que puedan dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las corregidas por el contribuyente o contribuciones objeto de la revisión por las que no se corrigió el contribuyente, los visitadores o, en su caso, las autoridades fiscales, deberán continuar con la visita domiciliaria o con la revisión prevista en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, hasta su conclusión.

Cuando el contribuyente, en los términos del párrafo anterior, no corrija totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales

emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas, de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 17.- Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

Artículo 18.- Las autoridades fiscales contarán con un plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, sin perjuicio de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 16 de esta Ley. El cómputo del plazo se realizará a partir de los supuestos a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y le serán aplicables las reglas de

suspensión que dicho numeral contempla. Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y períodos revisados.

Artículo 19.- Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.

Artículo 20.- Las autoridades fiscales podrán revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y períodos, por los que se tuvo al contribuyente por corregido de su situación fiscal, o se le determinaron contribuciones omitidas, sin que de dicha revisión pueda derivar crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente.

CAPÍTULO IV

Derechos y garantías en el procedimiento sancionador

Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias

agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Artículo 22.- Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan superado un monto equivalente a treinta veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, cuando garanticen el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa, deberán ser designados como depositarios de los bienes y el embargo no podrá comprender las mercancías que integren el inventario circulante del negocio, excepto cuando se trate de mercancías de origen extranjero respecto de la cual no se acredite con la documentación correspondiente su legal estancia en el país.

CAPÍTULO V

Medios de defensa del contribuyente

Artículo 23.- Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Artículo 24.- En el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los contribuyentes podrán ofrecer como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado. Éste será el que contenga toda la documentación relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos jurídicos posteriores y a la resolución impugnada.

No se incluirá en el expediente administrativo que se envíe, la información que la Ley señale como información reservada o gubernamental confidencial.

Para los efectos de este artículo, no se considerará expediente administrativo, los documentos antecedentes de una resolución en la que las leyes no establezcan un procedimiento administrativo previo.

TRANSITORIOS

Artículo Primero.- La presente Ley entrará en vigor un mes después de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**. Las autoridades fiscales realizarán una campaña masiva para difundir las nuevas disposiciones contenidas en la misma.

Artículo Segundo.- Las disposiciones previstas en la presente Ley, sólo serán aplicables al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que se inicien a partir de la entrada en vigor del presente ordenamiento.

Artículo Tercero.- A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, se estará a lo siguiente:

I.- Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, se podrá señalar el domicilio para recibir notificaciones de conformidad con lo dispuesto en la fracción XIV del artículo 2o. de la presente Ley.

II.- Para los efectos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 208 citado, cuando no se señale el domicilio para recibir notificaciones en los términos establecidos en la fracción XIV del precitado artículo 2o. de esta Ley, las notificaciones que deban practicarse se efectuarán por lista autorizada.³⁵

La Iniciativa asegura que esta política tributaria no ha generado los impactos esperados, ya que actualmente, a nivel internacional, México sigue teniendo uno de los más bajos porcentajes de recaudación sobre el Producto Interno Bruto.

Asimismo, "México continúa siendo uno de los países con menor porcentaje de contribuyentes dados de alta en el Registro Federal de Contribuyentes. El Sistema Administración Tributaria reporta que son menos de 8 millones de contribuyentes en un país donde la Población Económicamente Activa es de 45 millones y el total de la población asciende a más de 100 millones. Es decir, solo el 17.7% de la Población Económicamente Activa cumple con sus obligaciones y el 82.3% restante no lo hace."³⁶

³⁵ CÁMARA DE DIPUTADOS. *Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, a cargo de la Diputada Diana Rosalía Ladón de Guevara, del Grupo Parlamentario de PRD. En: Gaceta Parlamentaria año VI, número 1387, jueves 4 de Diciembre de 2003.

³⁶ Cifras estimadas por el INEGI y por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) al 2003.

Por lo antes expuesto, quienes proponen esta Ley consideran necesaria una reforma que incentive y facilite la incorporación de un mayor número de contribuyentes a la base gravable y que garantice sus derechos.

El objetivo de la ley, es regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales sin desconocer ni invalidar aquellos que actualmente ya tienen, en virtud de las diversas leyes fiscales, principalmente el Código Fiscal de la Federación.

Esta nueva ley, propuesta por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, contiene los derechos generales de los contribuyentes, entre los que podemos destacar el derecho que tiene a ser informado y asistido por las autoridades fiscales, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como el contenido y alcance de la misma.

Otro derecho que está contenido en el artículo 2º de la mencionada ley, que se refiere del derecho a obtener en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

Además las personas físicas y morales que por primer vez incurran en una infracción a la ley fiscal por omisión, serán acreedoras a una multa mínima alrededor del 20% de las contribuciones omitidas, dicho ordenamiento engloba un nuevo marco legal con esquema de defensa y protección de los ciudadanos frente al fisco.

2.5 Plan Nacional de Desarrollo

En el Plan Nacional de Desarrollo actual, el Ejecutivo Federal se comprometió con firmeza a crear un organismo que procurara la justicia fiscal y administrativa,

circunstancia por al que en el referido documento se establecen compromisos para tal efecto.

Conforme al artículo 25 Constitucional, el Plan Nacional de Desarrollo establece los lineamientos del ejercicio gubernamental. En ese sentido, ante la demanda ciudadana de una mejor procuración de justicia, se estableció:

“De esta forma se trata de buscar el ejercicio de una mejor justicia administrativa y fiscal, en este contexto el gobierno actual se propone generar un organismo de procuración de justicia fiscal, como resultado el plan nacional de desarrollo establece entre otras”³⁷

Una de las prioridades del gobierno actual es garantizar el orden público, con respeto a las libertades y derechos de los mexicanos y al estado de derecho.

³⁷ *Plan Nacional de Desarrollo 2000-2006*

CAPÍTULO TERCERO

ASPECTOS RELEVANTES DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

En el presente capítulo pretendemos plantear la problemática jurídica que gira en torno a la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y elaborar diversas propuestas y puntos de vista en relación a los problemas analizados.

En primer término, aludiremos a la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuya naturaleza jurídica se ha enfocado desde diversos puntos de vista, algunos tratadistas la entienden como un Ombudsman en materia fiscal, otros lo contemplan como un árbitro fiscal y otros como un procurador de justicia fiscal.

Haremos alusión a las experiencias previas en México de procuración de justicias en otras materias, a saber: en materia laboral, la Procuraduría de la Defensa del Trabajo; en materia de protección al consumidor, la Procuraduría de la defensa del Consumidor; en materia de derechos humanos, la Comisión Nacional de Derechos Humanos.

Por otra parte, estudiaremos la posibilidad de crear un Instituto de Protección al Contribuyente, mismo que sustituiría a la Procuraduría de Defensa del Contribuyente o la complementaría.

3.1 Creación de un Organismo de Procuración de Justicia Fiscal y Administrativa

En el presente apartado nos referiremos a la necesidad de un cambio en materia hacendaría en México, en el sentido de crear un organismo de procuración de justicia fiscal.

Partiremos de que en nuestro país existe carencia de acceso a la justicia fiscal por parte de las personas de escasos recursos económicos. Prácticamente, la justicia fiscal está al alcance de las empresas que cuentan con capacidad financiera, son éstas las que ejercen la planeación fiscal.

El organismo de procuración de justicia debe ser un ente que actualice, entre diversas situaciones, que los contribuyentes puedan tributar adecuadamente y tengan acceso a la justicia tributaria.

En efecto, estimamos que la existencia de una justicia impositiva al alcance de un mayor número de mexicanos, necesariamente se reflejará en una mejor recaudación.

La recaudación en México es bastante deficiente, últimos datos del Banco Interamericano de Desarrollo revelan que en México tributan un quince por ciento de los hechos generadores de crédito fiscal que se realizan.

En ese sentido, los recursos que son obtenidos no son suficientes para cubrir los rezagos económicos y sociales del país. Lo anterior, nos conduce, a que a un sistema ineficaz de recaudación.

Sin embargo, esta dependencia aún no nace debido a que el dictamen se encuentra en proceso de actualización en el Senado por petición del Ejecutivo en diversas observaciones al decreto para la creación de dicha procuraduría.

La reciente adición del artículo 18-B al Código Fiscal de la Federación plantea una nueva relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, en que sobresale un proyecto de defensa de los derechos de los contribuyentes.

En la iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación, se encontraban los siguientes tópicos::

- a) Uso de medios electrónicos;
- b) Residencia en el territorio nacional;
- c) Fusiones y escisiones;
- d) Actualización de cantidades; y.
- e) Defensa del contribuyente.

En relación con la Defensa del Contribuyente, se adicionó el artículo 18-B, el cual crea un órgano administrativo autónomo que tendrá a su cargo, gratuitamente, la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa.

Se presentaron 13 Iniciativas de modificación al Código Fiscal de la Federación, del 5 de abril de 2001 al 25 de abril de 2003. De estas Iniciativas, solo una contempla la adición del artículo 18-B, esta Iniciativa contiene la propuesta de crear la Procuraduría de la Defensa Contribuyente, presentada por la Senadora Martha Sofía Tamayo Morales, el 23 de enero de 2002 en la Comisión Permanente y se turnó a las comisiones respectivas en el Senado.

En el Dictamen de las Comisiones Unidas de Estudios Legislativos y de Hacienda y Crédito Público del Senado, de fecha 11 de diciembre de 2003, se adiciona el artículo 18-B al Código Fiscal de la Federación.

El Dictamen citado fue turnado a la Cámara de Diputados con Minuta del 15 de diciembre de 2003. La Comisión de Hacienda de esta Cámara lo dictaminó favorablemente el 27 de diciembre de 2003, turnándolo al Senado, quien a su vez lo dictaminó en sentido afirmativo, el 28 de diciembre de 2003 y lo envió al Ejecutivo para su promulgación.

De esta forma, en el Decreto por el que se reforman, derogan y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 2004, queda incorporado el artículo 18-B de la forma: en que lo hemos citado en los capítulos anteriores.

De acuerdo con las iniciativas y los dictámenes de ambas Cámaras, las Comisiones expresan que las adecuaciones al Código Fiscal de la Federación, tienen como objetivo principal el fortalecimiento del marco legal para otorgar una mayor seguridad jurídica y facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

“En ese orden de ideas, los principios rectores de las modificaciones al Código Fiscal de la Federación, entre los que se encuentra la adición del artículo 18-B, son los siguientes:

- a) Aumentar la seguridad jurídica y económica del contribuyente;
- b) Avanzar en la simplificación de disposiciones fiscales para facilitar el cumplimiento de obligaciones, trámites y procedimientos;
- c) Garantizar una recaudación que combata la elusión y evasión fiscal; y,
- d) Reducir los costos de la recaudación, aumentando la eficiencia de la administración fiscal.”³⁸

Es importante destacar la exposición de motivos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en la que se presentan ideas que impulsaron a la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en virtud de su importancia nos permitimos transcribirla a continuación.

“En iniciativa presentada por la suscrita ante la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, el 23 de enero de 2002,

³⁸ Senado de la República; *Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos*, Primera, el que contiene Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación. Gaceta Parlamentaria No. 31 Año 2003 12 de Diciembre. México D.F.

propuse el establecimiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, organismo que tendría natural cabida en el Código Fiscal de la Federación, por ser el cuerpo de leyes sustantivo de la materia fiscal y base del procedimiento contencioso administrativo.

Habida cuenta de que tal organismo amerita una regulación orgánica y conceptual, toda vez que el propio artículo 18-B, de aquel Código impositivo, señala de manera expresa que los alcances, funciones y organización de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se contemplarán en la Ley Orgánica respectiva en cumplimiento a tal derivación y buscando dar a tal institución la plenitud debida de un marco regulatorio, es que se realiza la presente iniciativa de ley.

Al efecto, es conveniente tener presente la motivación de la iniciativa primera cuando establece que la jurisdicción contenciosa administrativa, que comprende la fiscal, tiene más de 75 años de fructífera y positiva vida del originalmente denominado Tribunal Fiscal de la Federación. Y corresponde a la línea de pensamiento que dio lugar al establecimiento del Consejo de Estado Francés, aunque la evolución de esta figura en nuestro país se ha apartado de aquella institución para cobrar su propia fisonomía como organismo autónomo y de plena jurisdicción.

Sin embargo, el acceso a la justicia fiscal y administrativa enfrenta diversas dificultades que aleja esta magnífica instancia de impartición de justicia de los gobernados a quien está destinada precisamente esta jurisdicción.

Como es el caso de causantes de bajos recursos económicos que no pueden pagar los servicios profesionales de asesoría y

representación, así como los gobernados que se allanan por desconocimiento o porque resulta más complicado, y tardado someter a juicio sus asuntos aún cuando sean irregulares o ilegales.

A este propósito han obedecido diversas reformas legales, particularmente aquellas que en el Código Fiscal corresponden al reconocimiento expreso de los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de las facultades de las autoridades fiscales, destacando en este último apartado la reciente inclusión, en el artículo 33, de la institución de los Síndicos, como representantes de los contribuyentes, quienes por la reforma vigente a partir del año 2002, podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales respecto de los asuntos que les sean planteados por sus representados.

Este ensayo se inscribe dentro de las formas de procuración de justicia, conocidas como de "justicia retenida", esto es, mediante mecanismos o instancias dentro de la esfera de la propia autoridad que tiene un interés oponible al particular, las cuales no han sido eficaces, puesto que no existe motivación de parte de la autoridad para su atención o por el contrario, existe un propósito expreso de contradecir los intereses del ciudadano del caso.

Lo anterior se comprueba con el hecho de que se han redactado 13 normas que si bien fueron divulgadas por el Servicio de Administración Tributaria no fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación, por lo que dichas normas sólo serían obligatorias para los propios Síndicos que aceptaran el encargo y para los responsables de administrar el referido programa sin derivar vinculación jurídica para las agrupaciones

proponentes o designantes de tales Síndicos, y menos aún para las autoridades fiscales no relacionadas o comprometidas con la expedición de tales normas. De estas circunstancias ha derivado que esta institución no haya operado en la medida esperada, en detrimento del generoso espíritu que alentó su creación.

En otros países, esta preocupación por reforzar los derechos y las garantías del causante como contrapartida natural a su obligación constitucional, de contribuir al sostenimiento del Estado y al financiamiento de los gastos públicos, se ha expresado mediante diversos mecanismos que, en lo general, coinciden con la emisión de un estatuto de reconocimiento de los derechos básicos de los contribuyentes en sus relaciones con la administración tributaria; tal es el caso de la Ley Española de 1998 que enumera las garantías fundamentales de los causantes y, correlativamente, la obligación de las autoridades de respetarlas y prestar la información y asistencia necesaria para el debido cumplimiento de la responsabilidad de los particulares, creándose en paralelo a estas normas el Consejo para la Defensa del Contribuyente como órgano asesor del Secretario de Estado, pero dotado de la máxima autonomía y de la independencia que se requiere para el conocimiento y resolución de los asuntos que se le encomiendan.

Si bien otras instituciones similares han surgido y se vienen perfeccionando en diversas repúblicas latinoamericanas, es en los países anglosajones donde se ha alcanzado una evolución mayor y más avanzada mediante la creación de instituciones autónomas, protectoras de las garantías y los derechos de los contribuyentes.

Destacan, así en los Estados Unidos de Norteamérica, donde se erigió a nivel federal desde el año de 1979, la Oficina del Ombudsman del Contribuyente, que a través de los sucesivos avances se convirtió en el abogado del causante, con una mayor capacidad de gestión y, a partir de 1998, en el abogado nacional de los contribuyentes, con una absoluta independencia de la Oficina Recaudadora de Impuestos en cuanto a su designación, ya que su nombramiento lo realiza directamente el Secretario.

También es importante destacar en nuestro país el avance de las entidades federativas en la materia contencioso administrativa, ya que existen en cuatro estados de la República la figura del defensor del contribuyente, esto les permite disminuir de 65 a 75% el número de asuntos litigiosos, en virtud de que cuentan con facultades para dirimir las controversias por la vía de la conciliación previo a la interposición de demandas en representación de los ciudadanos, lo que ha permitido reducir importantemente el número de conflictos de este tipo.

Somos de la opinión de que en nuestro país ha llegado el momento de crear un órgano de esta naturaleza, que surja por mandato y designación del Poder Legislativo, en este caso, a través de propuesta y nominación a cargo del Senado de la República, con ratificación por parte de la Cámara de Diputados, y que tenga la responsabilidad de informar anualmente y de comparecer siempre que sea requerido ante las Cámaras del Congreso de la Unión, en forma y términos que determine la ley.

Siguiendo esas prácticas suficientemente exploradas de orden jurídico vigente, se propone denominar a la persona asignada tal función, Procurador de la Defensa del Contribuyente, aún cuando la competencia y su actuación, comprende tanto la materia administrativa que es el género de donde viene lo fiscal, como lo impositivo propiamente dicho, ya que tal denominación ilustra la parte más sentida de los reclamos de los gobernados que son los conflictos fiscales; por otro lado, el Estado como contraparte constituye un ente ante el cual los ciudadanos se encuentran en desventaja natural y lo que surte el derecho del ciudadano a un orden jurídico que le garantice una defensa eficiente es precisamente, esa condición de desventaja, y el hecho de que es contribuyente de los gastos de dicho ente superior.

Además se concibe como una figura dotada de plena autonomía de gestión puesto que de esta forma se garantiza la independencia de la autoridad para actuar en defensa de los derechos de los ciudadanos, así mismo, en esta iniciativa se dota al organismo de los elementos indispensables para el cumplimiento de dicha responsabilidad, se puntualizan sus funciones y la de los asesores jurídicos, así como los requisitos que deben reunir para su designación, los procedimientos que se seguirán para su nombramiento y eventual remoción, así como, el término que durara en su encargo.

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en lo dispuesto en los artículos 71, fracción II y 72, inciso h) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los artículos 55, fracción II, 62, 63 y demás relativo y conexos del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de

los Estados Unidos Mexicanos, nos permitimos someter a su consideración la aprobación de la presente iniciativa de ley³⁹

De la anterior cita, se advierte claramente que la Senadora Martha Tamayo Morales reconoce la carencia de justicia fiscal y administrativa para las personas de recursos económicos bajos.

También, la Senadora mencionada propone el nombre que llevará la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, al respecto aclara que el nombre que se refiere a asuntos fiscales y omite los administrativos, obedece a que el sentir de los mexicanos está mas presente en la carencia de justicia fiscal.

En opinión nuestra, el nombre de la Procuraduría debe abarcar a los asuntos fiscales para evitar confusiones.

En la cita anterior, nos percatamos que la referida Senadora afirma que el Tribunal Federal de Justicia fiscal y Administrativa cuenta con plena jurisdicción, circunstancia que es ajena a la realidad, ya que los efectos de las sentencias que éste órgano de justicia tiene facultad de emitir, son anulatorias o convalidatorias, por lo que su jurisdicción no es plena.

También es importante destacar, que la citada Senadora utiliza la palabra causante, al respecto, es importante destacar que la palabra que utilizan las normas jurídicas es contribuyente.

En relación al Estatuto de los Derechos del Contribuyente que propone la multimencionada Senadora, nos parece adecuada la propuesta, sin embargo consideramos que debe pugnarse por que sean respetados los derechos y garantías individuales contenidos en nuestra norma fundamental.

³⁹ *Exposición de motivos Diario de debates* con fecha 11 Diciembre del 2003

3.2 Experiencia en México y en el Mundo

Existe una tendencia mundial, que tienen como compromiso brindar a los contribuyentes mayor seguridad jurídica, simplificar los trámites fiscales y limitar la discrecionalidad de las autoridades fiscales federales,.

Diversos países latinoamericanos han adoptado instituciones tendientes a la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes, es en los países anglosajones, donde se ha alcanzado una evolución más avanzada mediante la creación de instituciones autónomas, protectoras de las garantías y los derechos de los contribuyentes.

Conocemos diversos ejemplos mundiales que han inspirado a nuestros legisladores en el sentido de crear normas jurídicas y organismos públicos que protejan y defiendan a los contribuyentes, en atención a que si se cuida a éstos, seguramente la recaudación será mas eficaz.

En ese sentido, la Ley Española de 1998 enumera las garantías fundamentales de los causantes y la obligación de las autoridades a respetarlas, creándose en paralelo a estas normas, el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

“El anterior constituye un ejemplo cercano en virtud de que España pertenece a la misma familia jurídica que México, ha adoptado el Derecho Romano Germánico, además de que compartimos el mismo idioma.”⁴⁰

⁴⁰ Cámara Rodríguez, Humberto, *Reseña Histórica de las Haciendas Públicas del Mundo*, Fondo de Cultura Económica. México, D.F. P. 144

“De 1979 a la fecha, en Estados Unidos de Norteamérica existe la Oficina del Ombudsman del Contribuyente, con una absoluta independencia de la Oficina Recaudadora de Impuestos. Su nombramiento lo realiza el Secretario del Tesoro”.⁴¹

Desde nuestro particular punto de vista, la figura anglosajona de Ombudsman abarca aun defensor de los derechos del contribuyente, mismos que deben estar perfectamente previstos en una norma jurídica, cuyo dato logramos corroborar. Resulta interesante advertir que los estados Unidos desde 1979 cuentan con figuras protectoras de contribuyentes y en México en 2005, apenas se esta cocinando la idea.

En la Unión Europea, existe la figura del "Ombudsman en materia de impuestos, la que ha asumido una relevante función en la atención de quejas y en la participación ante las autoridades fiscales de esa Comunidad."⁴²

Sin lugar a dudas, los países de Europa Occidental han encabezado a nivel mundial la producción de doctrina jurídica y el derecho fiscal no es la excepción, hemos tomado del viejo continente el Impuesto al Valor agregado, Impuesto Sobre la Renta, entre otras cosas. Llama la atención que la atención de quejas relacionadas con el tópico fiscal, en la Comunidad Económica Europea se resuelven precisamente a nivel comunitario, lo que evidencia una gran ventaja ante el esquema mexicano.

El Ombudsman, es un mediador en el conflicto entre una ciudadanía que acude a él sintiéndose dolida, agraviada, vejada o simplemente desatendida, y

⁴¹ *Ibidem* p. 182

⁴² *Ibidem* p. 187.

que exige con fuerza la restitución de sus derechos y, por otra parte, autoridades frecuentemente indolentes reticentes para atender estos reclamos.⁴³

En el caso mexicano, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no pretende resolver los problemas fiscales, sino sancionar a los servidores públicos que los hayan ocasionado y también se constituirá en recomendador, cuyas opiniones no serán obligatorias para las autoridades hacendarias

"También de la atención de quejas, la figura del Ombudsman en México tiene la tarea ineludible de promover la cultura de respeto a los derechos humanos defendiendo con fuerza y con audacia principios básicos que constituyen el presupuesto de un estado de derecho. Así debe convencer a las autoridades y al sociedad civil".⁴⁴

Estamos convencidos que la figura del Ombudsman fiscal constituye un avance en la relación fisco contribuyentes, en la que éstos últimos sufren los estragos de una burocracia descompuesta por la corrupción

En relación a la figura del Ombudsman, que diversos países han adoptado en el terreno tributario nos permitimos proponer los siguientes principios:

- a) Que nadie esta por encima de la ley.
- b) Que no hay autentica seguridad publica sin respeto a los derechos humanos, así como tampoco podrán respetarse los derechos si no se satisface el derecho social a la seguridad pública.

⁴³ SARRE IGUÍNEZ, Miguel, *"El abogado en el papel de Ombudsman"* en El papel del Abogado, Editorial Porrúa-UNAM, México, 1999. p. 158.

⁴⁴*Ibidem* p.158

- c) Que el ejercicio de facultades discrecionales no es el mismo que el ejercicio arbitrario del poder.
- d) Que la suspensión de garantías individuales no queda al criterio de las autoridades ejecutivas.
- e) Que no hay razones validas para no cumplir con la Constitución.
- f) Que todo individuo goza de la protección de las leyes.
- g) Que por encima de las leyes ordinarias, reglamentos decretos o cualquiera forma de mandato esta la Constitución.
- h) Que se violan los derechos humanos del gobernado, cuando aun sin contravenirse a la ley, los actos de gobierno carecen de oportunidad, de razonamiento o de eficiencia.

De lo anterior se desprende que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene una naturaleza distinta a la del Ombudsman, debido a que se emite recomendaciones que reparen, en la medida de que sea posible, la violación a las normas jurídicas; propone modificaciones acerca de la organización o de la normatividad, supervisa a las autoridades estatales y municipales, exige que le informen sobre la actuación relacionada con la recomendación que él haya hecho y no cuentan con facultades ejecutivas ni judiciales.

Por el contrario, el defensor del contribuyente, requiere ser un especialista en la defensa en materia fiscal y administrativa en el orden federal, ya que su función principal es representar a los contribuyentes. El órgano de defensa de los contribuyentes surge como un arbitro fiscal autónomo que salvaguarda los intereses del contribuyente frente a la autoridad fiscal.

La creación de una procuraduría de defensa del contribuyente le da al contribuyente no sólo mayor certeza jurídica, sino la posibilidad de una defensa legal, dentro del debido proceso legal, mas expedita, oportuna y clara.

En México, se han establecido diversas instituciones que tienen el carácter de Ombudsman, como:

- a) La Procuraduría de Defensa del Consumidor.
- b) La Defensoría de los Derechos de la Universidad Nacional Autónoma de México.
- c) La Comisión Nacional de Derechos Humanos.
- d) La Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal
- e) La Procuraduría de la Defensa del Trabajo

Estas instituciones han ido evolucionado en nuestro país, que se ha caracterizado por ser creador de derecho social, a efecto de proteger los intereses de clases que se consideran jurídicamente desprotegidas

3.3 La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ante el Instituto de Protección al Contribuyente

Dentro de este proceso de arranque de procuración de justicia fiscal y administrativa se creó jurídicamente, aun no en el terreno fáctico a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

De manera paralela el 27 de noviembre de 2003, el Diputado Juan Carlos Pérez Góngora abrigó la idea de crear un Instituto de Protección al Contribuyente, en lugar de las ya referida Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Las Iniciativas por las que se crean ambas instituciones, señalan que los organismos de defensa al contribuyente, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente o el Instituto de Protección al Contribuyente, indistintamente será un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio, con independencia técnica, operativa y con plena autonomía presupuestaria y de gestión.

Entre las principales funciones que tendrá la Institución de Defensa del Contribuyente, se encuentran:

- a) Dar orientación y asistencia fiscal, gratuita y confidencial, para el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes;
- b) Asesorar y representar gratuitamente a las personas frente a las autoridades fiscales federales;
- c) Conocer e investigar a petición de parte, o de oficio, irregularidades o ilegalidades de las autoridades fiscales federales, así como las reclamaciones o quejas de los afectados por la autoridad fiscal federal;
- d) Procurar la conciliación entre los quejosos y las autoridades señaladas como responsables;
- e) Proponer los mecanismos que alienten al contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias;

- f) Sugerir a las instancias correspondientes, medidas legales y reglamentarias que considere necesarias para mejorar y hacer más eficientes la función tributaria y recaudatoria del Estado;
- g) Denunciar ante la autoridad competente los posibles ilícitos penales, administrativos o civiles cometidos al contribuyente, por las autoridades fiscales investigadas;
- h) Opinar sobre el contenido de cualquier disposición fiscal y remitir dichas consideraciones a la instancia correspondiente del Poder Legislativo y a las autoridades fiscales federales;
- i) Promoción y difusión de una cultura fiscal.

Las propuestas de creación del Instituto de Protección al Contribuyente y de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, tienen las mismas finalidades, principios y propósitos. Sin embargo, en cuanto a sus estructuras, formas y métodos que llevará a cabo su cometido.

A continuación nos permitimos presentar cuadro, en el que esquemáticamente se exponen las diferencias entre la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y el Instituto de Protección al Contribuyente:

Ley del Instituto de Protección al Contribuyente⁴⁵	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente⁴⁶
<p>Avance de la Ley.- Iniciativa presentada en la Cámara de Diputados el 27 de noviembre del 2003. Turnada a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Gobernación para su análisis.</p>	<p>Avance de la Ley.- Iniciativa presentada en el Senado el 11 de diciembre del 2003. Turnada a las Comisiones Unidas de Justicia y Estudios Legislativos. Dictaminada el 12 de diciembre del 2003. Enviada con Minuta a la Cámara de Diputados el 12 de diciembre del 2003. Turnada a la Comisión de Justicia y Derechos Humanos.</p>
<p>Composición del proyecto de Ley:</p> <p>Tres Títulos Seis Capítulos Treinta y tres Artículos Siete Artículos Transitorios</p>	<p>Composición del proyecto de Ley:</p> <p>Seis Capítulos Veintiocho Artículos Siete Artículos Transitorios</p>
<p>Integración</p> <p>I.- El Presidente Nacional del Instituto II.- El Consejo Nacional del Instituto III.- Los Presidentes Regionales IV.- Los Consejos Regionales (Art. 9, Numerales I, II, III y IV).</p>	<p>Integración</p> <p>I.- El Procurador II.- Asesores Jurídicos (Art. 4).</p>

⁴⁵ Cámara de Diputados. *Iniciativa que expide la ley que crea el Instituto de Protección del Contribuyente; y reforma y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, a cargo del Diputado Juan Carlos Pérez Góngora, del Grupo Parlamentario del PRI.* En Gaceta Parlamentaria del 27 de noviembre del 2003. México, D. F.

⁴⁶ Cámara de Diputados. *Dictamen de las Comisiones Unidas de Justicia; y de Estudios Legislativos, Segunda, el que contiene proyecto de Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.* En Gaceta Parlamentaria No. 31, del 12 de diciembre del 2003. México D. F.

Ley del Instituto de Protección al Contribuyente ⁹	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ¹⁰
Regulación Laboral. - Contempla que se regirá por el apartado B del artículo 123 Constitucional y por la Ley Federal de Trabajadores al Servicio del Estado, quedando incorporado al régimen del ISSSTE. (Art. 10).	Regulación Laboral. - Contempla la instalación del Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico. (Art. 5, Inciso f).
Nombramiento del titular: El Presidente del Instituto será electo por mayoría absoluta del Pleno de la Cámara de Diputados, de una lista de candidatos que propongan los grupos parlamentarios; o bien, en recesos, lo hará la Comisión Permanente, por las dos terceras partes de los presentes. (Art. 11, Primer Párrafo).	Nombramiento del titular: El nombramiento del Procurador lo hará la Cámara de Senadores o, en su caso, la Comisión Permanente. (Art. 8 y Cuarto Transitorio).
Duración en el cargo: El Presidente del Instituto durará en su encargo cuatro años y podrá ser reelecto únicamente para un segundo período. (Art. 11, Segundo Párrafo).	Duración del cargo: El Procurador durará en su encargo cuatro años y podrá ser ratificado para un segundo período. Como excepción, el Procurador que ocupe el cargo por primera vez permanecerá en él por seis años. (Artículo 8, Segundo Párrafo y Cuarto Transitorio).

⁹ Ibidem.

¹⁰ Ibidem .

Ley del Instituto de Protección al Contribuyente ⁹	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ¹⁰
Profesión del titular: Deberá poseer título universitario en cualquiera de las especialidades jurídicas, económicas, contables o de administración. (Art. 12, III).	Profesión del titular: Deberá tener título de Licenciado en Derecho. (Art. 6).
Inmunidad. - El presidente del Instituto y los presidentes regionales no podrán ser detenidos, ni sujetos a responsabilidad alguna por las opiniones o recomendaciones que formulen, o por los actos que realicen en el ejercicio de las funciones propias de sus cargos que les asigna esta ley. (Art. 14).	Inmunidad. -(No menciona nada al respecto).

⁹ Ibidem
¹⁰ Ibidem

Ley del Instituto de Protección al Contribuyente ⁹	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ¹⁰
<p>Destitución.-El Presidente del Instituto únicamente puede ser destituido de su cargo, por causa grave, debidamente probada y fundada, por el pleno de la Cámara de Diputados, por el voto de las dos terceras partes de los presentes en la sesión, en la que será oído en su defensa. Los Presidentes Regionales solo podrán ser destituidos por causa grave, por el Consejo Nacional del Instituto, respetándose su garantía de audiencia. (Art. 14, Segundo Párrafo).</p>	<p>Destitución.- Solo podrá ser destituido y sujeto a responsabilidad por las causas y conforme a las disposiciones previstas en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. (Art. 8, Segundo Párrafo).</p>
<p>Recursos.- Se deberá considerar el gasto que genere el proceso de creación y de constitución de este órgano en el Presupuesto de Egresos de la Federación. El ejecutivo a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público dispondrá lo conducente a fin de que se transfieran hacia el Instituto los recursos materiales y financieros de las unidades del Servicio de Administración Tributaria que desaparecerán. (Arts . Quinto y Séptimo Transitorios).</p>	<p>Recursos.- Para sufragar las erogaciones requeridas por esta Procuraduría, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público dispondrá del Presupuesto de Egresos la transferencia de recursos de la partida asignada al Servicio de Administración Tributaria, acordando los renglones y los montos respectivos con las Comisiones de Hacienda de ambas Cámaras. (Art. Tercero Transitorio).</p>

⁹ Ibidem

¹⁰ Ibidem

Desde nuestro punto de vista, el cuadro anteriormente expuesto se explica por si solo, pero consideramos pertinente verter los siguientes comentarios:

Claramente advertimos que en tratándose del avance de la ley, el proceso legislativo de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra bastante mas adelantada ante la Ley del Instituto de Protección al Contribuyente.

Por lo que hace a la composición de la Ley, estimamos que ambos proyectos de ley tienen un soporte sólido en cuanto a su estructura. Sin embargo, en cuanto su contenido y congruencia nos inclinamos hacia la Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de la que ya hemos hecho un análisis en capítulos anteriores.

En relación a la integración de ambas instituciones, apreciamos que la composición del Ley del Instituto de Protección al Contribuyente esta demasiado cargada en materia de personal, para ser un proyecto, nos parece mas adecuada la de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ya que cuenta con una integración razonablemente menor y que poco a poco se ira adecuando a las necesidades de la dependencia.

En referencia al personal que integrara cada una de las instituciones, en la Ley del Instituto de Protección al Contribuyente se precisa que sus trabajadores se registrarán por el apartado B del articulo 123 Constitucional, naturalmente por la Ley Federal de Trabajadores al Servicio del Estado y la seguridad social será ofrecida por el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de Trabajadores del Estado, mientras tanto, en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se omite precisar dicha circunstancia, al respecto, estimamos que deberá quedar como la del Instituto, Sin embargo, en ésta última, se establece la instalación del Servicio Profesional de Carrera.

Una cuestión importante y que merece que detengamos nuestra tensión es la relativa al nombramiento del titular de cada una de las dependencias que ahora analizamos.

En la Ley del Instituto de Protección al Contribuyente se prevé que el nombramiento del Presidente de dicho organismo se llevara a cabo a través de elección por la mayoría absoluta del Pleno de la Cámara de Diputados, de una lista de candidatos propuestos por los grupos parlamentarios de la referida Cámara, o bien por la elección de las dos terceras partes de los miembros presentes de la Comisión Permanente.

Al respecto, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece que el nombramiento del Procurador lo efectuara la Cámara de Senadores o la Comisión Permanente.

Sobre el particular, el Presidente de la Republica regresó el proyecto de ley al Congreso de la Unión, por estimar que tenia errores, contradicciones y omisiones.

En ese sentido, el Presidente Fox efectuó la facultad de veto, circunstancia que hizo a última hora, ya que estaba por vencer el término para efectuar sus observaciones a la ley en comento.

El documento que contenía el veto fue enviado al Senado de la Republica para que sean analizadas, y en su caso aprobadas las modificaciones que propone el Titular del Ejecutivo.

El Titular del Ejecutivo cuestionó la autonomía presupuestaria que la Cámara de Diputados le otorgó a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, al igual que las facultades para el nombramiento del Procurador y de sus Consejeros .

El Ejecutivo destacó que la autonomía e la Institución se contraponen con lo que establece la Constitución para las entidades paraestatales, toda vez que cuentan con autonomía de gestión y considera que no se le puede llamar un órgano completamente independiente.

Desde el punto de vista del Ejecutivo, éste es quien debe proponer una terna al Senado para que de ésta sea electo el Procurador de la Defensa del Contribuyente.

Además, el Presidente Fox cuestionó las que en su opinión llamó disposiciones inquisitivas a favor de la Procuraduría del Contribuyente, ya que estima que es excesivo que una institución tramite quejas, investigue hechos y emita recomendaciones a las autoridades fiscales.

Lo anterior, evidencia que la Presidencia de la República consideró que una dependencia que fungiera como Ombudsman fiscal podría significar un peligro para el propio Ejecutivo, que hasta la fecha han ejercido lo que se denomina terrorismo fiscal.

En opinión nuestra, es un acierto que se cree un Ombudsman en materia fiscal y administrativa y su Titular debería ser nombrado por elección popular, a efecto de que se ejerza la democracia en nuestro país y en virtud de la enorme trascendencia que significaría la existencia de un organismo defensor y protector de los derechos de todos los que contribuimos al gasto público

Regresando a los puntos de diferencia entre la Ley del Instituto de Protección al Contribuyente y la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en lo que se refiere a la duración del encargo, nos parece más acertada la propuesta para la segunda, en los términos que aparecen en el cuadro citado con antelación.

Referente a al profesión que debe tener el titular de la institución, consideramos que debe tratarse de un Licenciado en derecho, y proponemos que debe tener experiencia de cuando menos cinco años en la materia tributaria y contar con postgrado en dicha disciplina.

Finalmente nos pronunciaremos en total contra del que el titular de algunas de esas dependencias cuente con fuero o inmunidad, ya que no encontramos ninguna justificación para tal efecto, no abundaremos sobre el particular en virtud de no ser materia de este trabajo.

En opinión nuestra, debe prevalecer el esquema que esta planteado para la procuraduría de la Defensa del Contribuyente ante el Instituto de Protección al Contribuyente, por las siguientes razones:

En primer lugar, porque ya están preparadas las cosas para recibir a una Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en términos del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación;

Segundo lugar, creemos que coincide mas el esquema de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que actualmente cuenta ya con una Ley Federal de protección al Contribuyente, con los objetivos de un protector y defensor de los intereses y derechos de las personas que contribuyen al gasto público

Consideramos que es mejor una Procuraduría que un Instituto para constituirse como defensor y protector de derechos de contribuyentes y administrados.

Con lo anterior concluimos el presente trabajo de investigación en torno ala Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuyo concepto apenas empieza.

CONCLUSIONES

Después de haber elaborado el presente trabajo de tesis recepcional, nos permitimos presentar lo que a nuestro juicio constituye nuestras aportaciones, en los términos siguientes:

PRIMERA.- La creación de un Organismo de Procuración de Justicia Fiscal y Administrativa constituye un paso importante para lograr la justicia administrativa, que tanto necesita nuestro país

SEGUNDA.- Estimamos que el nombre de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no es la denominación idónea para el organismo federal de procuración de justicia fiscal y administrativa, toda vez que no involucra el ámbito federal al que corresponde y se refiere a los contribuyentes y no a los administrados, ya que esta orientada hacia todos los administrados.

TERCERA.- Proponemos que la denominación del Organismo de Procuración de Justicia Fiscal y Administrativa a nivel federal en nuestro país sea Procuraduría Federal de la Defensa del Administrado.

CUARTA.- En el primer párrafo del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, en opinión nuestra, debería ser sustituida la palabra contribuyentes en materia fiscal y administrativa, por la de administrados o gobernados en materia fiscal o administrativa, en virtud que cuando nos referimos a la materia administrativa, los sujetos son los gobernados o administrados no únicamente los contribuyentes, quienes únicamente son sujetos en la relación jurídico-tributaria

QUINTA.- También en el primer párrafo del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, consideramos que las determinaciones de autoridades fiscales

y organismos fiscales autónomos ya están incluidas dentro de los asuntos emitidos por autoridades administrativas, por lo que en opinión nuestra, el artículo pretende especificar demasiado y resulta más confusa su lectura. En tal virtud, proponemos que se modifique dicho precepto a efecto de que sea más claro y comprensible para los gobernados

SEXTA.- En el último párrafo del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación se determina que las funciones, alcance y organización de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se contienen en la Ley Orgánica respectiva.

Al respecto, debe comentarse que la Ley Orgánica de la de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente aun no ha sido publicada, por lo que se está incumpliendo con el texto del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación en el sentido precisado en el párrafo que antecede, circunstancias que podrían producir controversias innecesarias en torno a dicho problema.

SÉPTIMA.- En relación al artículo 3° del proyecto de Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que se refiere a la obligación de los servidores públicos de esa dependencia, en el sentido de obligar a la confidencialidad y sancionar su incumplimiento, nos pronunciamos a efecto de que se amplíe a otras materias administrativas la disposición en comento.

OCTAVA .- En opinión nuestra, el Organismo de Procuración de Justicia Fiscal y Administrativa debe recaer en la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y debe existir plena autonomía jerárquica, operativa, financiera y de gestión para que realmente cumpla el propósito para el que fue creado.

NOVENA.- Nos parece adecuado que el organismo de procuración de justicia fiscal y administrativa se oriente en el sentido de un Ombudsman de la materia, pero que no solamente se constriña a emitir recomendaciones no aclaratorias para aquellas a las que no va dirigida.

BIBLIOGRAFÍA

BOETA VEGA, Alejandro. *Teoría General de los Impuestos y Código Fiscal*, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1991,

CUEVA ARTURO de la. *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, 2ª edición, México, 2003

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Principio Jurídico de las Contribuciones*, Ed. Mc Graw-Hill, México, 2001,.

GARCÍA LÓPEZ GUERRERO, Luis. *Derechos de los Contribuyentes*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2000,

LUCERO ESPINOZA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., México 1992.

RECASÉNS SICHES Luis. *Tratado General de Filosofía del Derecho*, 8ª Edición, Ed. Porrúa S.A, México, 1987

RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Oxford, 2ª edición, México, 1998.

SARRE IGUÍNEZ, Miguel, "*El abogado en el papel de Ombudsman*", Editorial Porrúa-UNAM, México, 1999.

DICCIONARIOS

DE PINA VARA Rafael. *Diccionario de Derecho*, 9ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1965,

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA DE LA UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Ed. Porrúa, 2ª edición, México 1988

LAROUSSE. *Diccionario Educativo Estudiantil*, 1ª Edición, Ed. Larousse, México, 2002,

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª Edición, Ed. Technos, Madrid España,.

NORMATIVIDAD JURÍDICA

CÓDIGO FISCAL DELA FEDERACIÓN, Editorial Empresa Líder Isef, México, 2005

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANO, Editorial
Empresa Líder Isef, México, 2005

LEY FEDERAL DE PROTECCIÓN AL CONTRIBUYENTE. Pág. de internet
www.snjn.gob.mx

*PROYECTO DE LA LEY ORGÁNICA DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA
DEL CONTRIBUYENTE*

PAGINAS WEB

www.snjn.gob.mx

www.directorio.gob.mx

OTRAS FUENTES

Cámara de Diputados, Iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de adiciones al Código Fiscal de la Federación, suscrita por la Senadora Martha Sofía Tamayo Morales, del Grupo Parlamentario del PRI. En Gaceta Parlamentaria, año 925, 23 de enero 2002

Cámara de diputados, iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de adiciones al Código Fiscal de la Federación, suscrita por la Senadora Martha Sofía Tamayo Morales, del Grupo Parlamentario del PRI. En Gaceta Parlamentaria, año V, número 925, 23 de enero 2002.

Cámara de Diputados. Iniciativa que expide la ley que crea el Instituto de Protección del Contribuyente; y reforma y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, a cargo del Diputado Juan Carlos Pérez Góngora, del Grupo Parlamentario del PRI. En Gaceta Parlamentaria del 27 de noviembre del 2003. México, D. F.

Cámara de Diputados. Dictamen de las Comisiones Unidas de Justicia; y de Estudios Legislativos, Segunda, el que contiene proyecto de Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. En Gaceta Parlamentaria No. 31, del 12 de diciembre del 2003. México D. F.

Cámara de Diputados. Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente a cargo de la Diputada Diana Rosalía Ladón de Guevara, del Grupo Parlamentario de PRD. En: Gaceta Parlamentaria año VI, número 1387, jueves 4 de Diciembre de 2003.

Cámara de Diputados. Iniciativa que reforma diversas iniciativas del Código Fiscal de la Federación, a fin de crear la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, presentada por el Diputado Rafael Hernández Estrada, del grupo parlamentario del PRI. En Gaceta Parlamentaria No. 1237 del 25 de abril del 2003.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, Decreto por el que reforman, derogan y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación. 5 de enero del 2004, México D.F.,

SECRETARIA DE LA CONTRALORÍA Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO.
Diario Oficial de la Federación, 10 de abril de 2003, México,

SEMINARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. Novena Época, t. XIV, diciembre de 2001, tesis 2ª ccxxv/2001, p. 371; IUS:188164; Op. Cit., t. XV, marzo de 2002, tesis 2ª . XVI/2002.P.430; IUS: 187466.

SENADO DE LA REPÚBLICA; Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Primera, el que contiene Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación. Gaceta Parlamentaria No. 31 Año 2003 12 de Diciembre. México D.F.

ÍNDICE

Pág.

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO PRIMERO MARCO CONCEPTUAL Y DOCTRINAL

1.1 Protección y Defensa a Contribuyentes	2
1.2 Derechos e Intereses de los Contribuyentes	6
1.3 Asesoría y Representación	12
1.4 Autoridades Administrativas y Organismos Federales Descentralizados	25
1.5 Determinaciones de Autoridades Fiscales y Organismos Fiscales Autónomos de Orden Federal	33
1.6 Procuración de Justicia Fiscal	36
1.7 Organismo Fiscal Autónomo	39
1.8 Ubicación del Derecho Fiscal	43

CAPÍTULO SEGUNDO NORMATIVIDAD JURÍDICA APLICABLE

2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	50
2.2 Código Fiscal de la Federación	54
2.3 Proyecto de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente	60
2.4 Ley Federal de los Derechos del Contribuyente	68
2.5 Plan Nacional de Desarrollo	83

CAPÍTULO TERCERO
ASPECTOS RELEVANTES DE LA PROCURADURÍA DE LA
DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

3.1	Creación de Organismo de Procuración de Justicia Fiscal y Administrativa	85
3.2	Experiencia en México y en el Mundo	95
3.3	La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ante el Instituto de Protección al Contribuyente	99

	CONCLUSIONES	110
--	---------------------	-----

	BIBLIOGRAFÍA	112
--	---------------------	-----