



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**FACULTAD DE DERECHO
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

**La necesidad de una Procuraduría de la
Defensa del Contribuyente en el orden
local de Gobierno**

TESIS

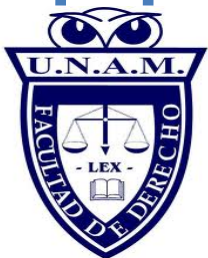
Que para obtener el título de
Especialista en Derecho Fiscal

P R E S E N T A

Alfredo José de Jesús Hernández Magallanes

DIRECTOR DE TESIS

Dr. Carlos Javier Verduzco Reina





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.

Planteamiento del Problema

Cuando se habla de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (En adelante “Prodecon”), nos referimos a una organismo encargado de procurar el respeto de los derechos de los contribuyentes y defenderlos ante la autoridad fiscal, evitando abusos y toda clase de arbitrariedades en el momento en que la autoridad fiscal, ejerce sobre este, las facultades que en la Ley se le confieren.

La Prodecon tiene la obligación de velar por mantener un ambiente de apego a Derecho, fungiendo como mediador y evitando que un gran número de controversias lleguen hasta un Tribunal, actuando en todo momento sin hacer distinción entre personas físicas o personas jurídicas, ya que su deber es orientar y asesorar al contribuyente, con independencia de sus características.

No obstante, este denominado “Ombudsman Fiscal”, como organismo pionero en todo el mundo por su modelo institucional, que está inspirando a otros países a crear órganos de equivalente naturaleza¹, presenta en la actualidad un problema de gran relevancia que está pasando desapercibido, y es que dicha procuraduría, únicamente cuenta con atribuciones, que le permiten conocer acerca de controversias del Orden Federal, dejando a un lado las que pudieran resultar en el Orden Local.

En consecuencia, un gran cúmulo de controversias fiscales en el orden local de gobierno quedan desatendidas, lo cual, se traduce en una cantidad equivalente de contribuyentes desprotegidos.

¹ Tal como ocurriera recientemente en el caso de Chile al crear la Defensoría de Derechos del Contribuyente; Véase. “PRODECON, modelo mexicano de defensa de los contribuyentes, es imitado en Chile”, EMSAValles, México , 28 de enero de 2018, <http://www.emsavalles.com/EX99662/prodecon-modelo-mexicano-de-defensa-de-los-contribuyentes-es-imitado-en-chile>

Pregunta Inicial

En virtud de lo anterior, es necesario plantearme la siguiente interrogante:

“¿Es necesaria la existencia de un Ombudsman en materia Fiscal, en el orden local de Gobierno?”

Como más adelante se va a demostrar, existen problemas para el Estado al momento de recaudar, debido a que muchas veces el contribuyente se encuentra desinformado y no sabe como cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales, partiendo del hecho de que se encuentra en desventaja frente a la autoridad fiscal.

Sin embargo, este problema se ha visto disminuido en el orden Federal de Gobierno desde la creación e inicio de operaciones de la Prodecon, pues dicha Procuraduría se ha convertido en un aliado para los contribuyentes, colocándolos en condiciones mas igualitarias frente a las autoridades fiscales Federales; por lo que resulta importante que en aras de continuar con su labor protectora, sea replicado el modelo empleado en ella, para la creación de un organismo de la misma naturaleza, que proteja a los contribuyentes en el orden local de gobierno.

Se afirma lo anterior, en virtud de que los actos de autoridad cuentan con una presuncion de legalidad, la cual, debe entenderse como que el actuar de la autoridad fiscal, se encuentra siempre apegado a la Ley, hasta que el contribuyente demuestre lo contrario, convirtiendo lo antes mencionado, en una carga más para el contribuyente, quien tiene que desvirtuar dicha presuncion para obtener credito en sus afirmaciones.

Debido a lo anterior, se insiste en la necesidad de la creación de un organismo que proteja a los contribuyentes en el orden local de gobierno, con atribuciones semejantes a las que tiene la Prodecon como organismo defensor de los derechos de los contribuyentes, dada su exitosa labor desde su creación.

Delimitación del Tema-Problema

En el presente trabajo se abordarán los servicios que presta la Prodecon en el orden Federal de Gobierno, haciendo especial énfasis en aquellos que ayuden a poner en condiciones mas igualitarias a las autoridades fiscales y a los contribuyentes, asimismo, se mencionará su intervención en defensa del contribuyente, fortaleciendo sus funciones y dando mayor fuerza a los criterios que emite para protegerlos.

Lo anterior, debe estudiarse frente a los problemas que podría evitar en el orden local de gobierno, la creación de un organismo con atribuciones semejantes, pero que preste auxilio a los contribuyentes con motivo de impuestos y demás contribuciones locales, en los casos en que la actuación de la autoridad presente errores o no se encuentre completamente apegada a derecho, demostrando que, con una correcta aplicación y ejercicio de sus facultades, la autoridad puede lograr una recaudación más eficiente en beneficio del Estado, lo que significaría un bien común para toda la sociedad.

Objetivos

- Dar a conocer las atribuciones y servicios que presta la Prodecon y los beneficios que significa para los contribuyentes en el orden Federal.
- Conocer los alcances de su competencia.
- Demostrar la necesidad de crear un organismo con atribuciones semejantes a las que tiene la Prodecon en el orden Federal de Gobierno, que conozca de controversias suscitadas con motivo contribuciones locales, ampliando los medios alternativos de solución de controversias con que actualmente cuentan los contribuyentes.

Justificación del Proyecto

El presente trabajo de Investigación tiene la intención de demostrar la necesidad de crear un organismo con atribuciones semejantes a las que tiene la Prodecon en el orden Federal de Gobierno, pero que preste sus servicios como medio alternativo de solución de controversias con motivo de impuestos locales, es decir, replicar los servicios con que cuenta la Prodecon, para crear un organismo de semejante naturaleza pero en el orden local de Gobierno.

Por lo anterior, primeramente se aportará al lector, información sobre el funcionamiento de la Prodecon en el orden Federal de Gobierno, como un organismo cuya creación fue motivada por la necesidad de brindar atención a las personas y evitar la desproporción del contribuyente para con la autoridad fiscal, que en muchas ocasiones, al momento de ejercer sus facultades, ya sea por errores o por la aplicación deficiente de las Leyes fiscales, produce un injusto perjuicio en la esfera jurídica de los contribuyentes.

Siendo que, en la mayoría de las ocasiones, el contribuyente no cuenta con las posibilidades para recibir asesoría especializada o bien, las facultades que las Autoridades Fiscales pretenden ejercer sobre él no son las adecuadas para su situación concreta, motivo por el cual, **se pretende fomentar una relación jurídico-tributaria más equitativa para las partes.**

Posteriormente, se demostrará la necesidad de la creación de un organismo que, replicando el modelo y atribuciones con que cuenta la prodecon, interfiera como mediadora en las controversias suscitadas con motivo de impuestos y demás contribuciones locales, brindando una mayor protección de los derechos de los contribuyentes, garantizando un trato digno y sobre todo, mayor información acerca de las obligaciones que tienen como contribuyentes.

Se plantea lo anterior, toda vez que al informar debidamente a un contribuyente sobre sus obligaciones, simplificando el contenido de la Ley y orientándole sobre los actos que las autoridades pueden realizar y la manera en que lo deben hacer, propiciará que las personas cumplan con sus obligaciones de manera más eficiente, logrando que muchas controversias puedan resolverse más rápidamente, incluso sin la necesidad de llegar a una sede jurisdiccional, por su carácter de ombudsman fiscal dentro del orden local de Gobierno.

Hipótesis

Demostrar la necesidad de crear una Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que tenga competencia en el orden local de Gobierno de cada entidad federativa, y que por lo tanto, conozca de las controversias suscitadas con motivo de impuestos y demás contribuciones locales, para lo cual, será necesario replicar los servicios que presta la Prodecon para garantizar una equitativa aplicación de la Ley fiscal, como un verdadero ombudsman fiscal, partiendo en primer momento con la Ciudad de México y las características de su gobierno local.

En virtud de lo anterior, la presente investigación partirá de la exposición de las atribuciones de Prodecon, demostrando su funcionalidad y ventajas que brinda a la sociedad, tomando en cuenta que no se busca poner al contribuyente por encima de la autoridad, si no ponerlos en circunstancias más equitativas, abriendo paso a la posibilidad de una solución alternativa de controversias fiscales, y la necesidad de que dichas atribuciones, se repliquen mediante la creación de un organismo de semejante naturaleza, pero dentro del orden local de Gobierno.

INTRODUCCIÓN.

- 1. RELACIÓN ENTRE EL ESTADO Y LOS GOBERNADOS EN MATERIA FISCAL.**
- 2. MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS Y MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.**
- 3. LA NECESIDAD DE UNA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL ORDEN LOCAL DE GOBIERNO.**
- 4. CONCLUSIONES.**
- 5. BIBLIOGRAFÍA.**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	2
1. RELACIÓN ENTRE EL ESTADO Y LOS GOBERNADOS EN MATERIA FISCAL	5
1.1 Potestad tributaria	6
1.2 La relación jurídico-tributaria	8
1.3 Los sujetos de la relación jurídico-tributaria	11
1.4 Objeto de la obligación tributaria	12
1.4.1 Obligación Sustantiva. Dar	13
1.4.2 Obligaciones Formales. Hacer	13
1.4.3 Obligaciones Formales. No hacer	15
1.4.4 Obligaciones Formales. Tolerar	15
1.5 Facultades del Estado en materia tributaria	15
1.5.1. Facultad recaudadora del Estado	15
1.5.2 Facultad fiscalizadora del Estado	19
1.5.3 Facultad sancionadora del Estado	22
2. MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS Y MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE	24
2.1 Litigio	25
2.2 Autotutela o autodefensa	29
2.3 Autocomposición	30
2.4 Heterocomposición	31
2.4.1 Mediación	31
2.4.2 Amigable composición	32
2.4.3 Arbitraje	33
2.4.4 Conciliación	35
2.4.5 Ombudsman	36
2.4.6 Proceso	42
2.5 Medios de defensa del contribuyente	48
2.5.1 Medios de defensa administrativa en el orden federal	51
2.5.2 Medios de defensa jurisdiccional en el orden federal	56
2.5.3 Medios de defensa administrativa del en el orden local	59
2.5.4 Medios de defensa jurisdiccional en el orden local	62
2.6 Competencia	67
2.6.1 Concepto y clasificación de competencia	68
2.6.2 Atribuciones de Prodecon	71
2.6.3 Contribuciones en el Orden Federal de Gobierno	74
2.6.3.1 Impuestos federales	76
2.6.3.2 Impuestos locales	81
2.7 Cambios relevantes en 2018	84
3. LA NECESIDAD DE UNA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL ORDEN LOCAL DE GOBIERNO	87
3.1 Origen	87
3.1.2 Naturaleza jurídica	89
3.1.3 Objeto	89
3.1.4 Marco Jurídico	90
3.1.5 Competencia	102
3.1.6 Atribuciones	103
3.1.7 Resultados y utilidad práctica	114
4. CONCLUSIONES	116
5. Bibliografía	120

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo, exploraremos la necesidad de crear una Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con competencia en el orden local de gobierno, partiendo de la creación y funcionamiento de la Prodecon en el orden Federal, para de esta manera, poder replicar sus servicios dentro de las entidades federativas de nuestro país, fortaleciendo su papel de Ombudsman fiscal.

Tal como lo reproduce dicha institución en su discurso institucional, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, actualmente es:

“...un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos.

De igual manera PRODECON entre otras atribuciones sustantivas, fomenta la cultura contributiva, realiza propuestas de modificaciones normativas y legales, identifica e investiga problemas sistémicos, celebra reuniones periódicas con autoridades fiscales federales, interpreta disposiciones legales y emite recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias.”¹

Su creación estuvo motivada en brindar auxilio a los contribuyentes, quienes se veían en situaciones difíciles para cumplir con sus obligaciones fiscales **debido a las imprecisiones de la autoridad al momento de recaudar contribuciones y de llevar a cabo sus facultades de comprobación**, dicho de otra manera, este organismo fue creado para darle una situación más equitativa al contribuyente al momento de cumplir con sus obligaciones fiscales, mientras le defiende frente a posibles abusos y con ello, ante el posible detrimento de su esfera jurídica.

¹ <https://www.gob.mx/prodecon/que-hacemos>, “PRODECON. “¿Qué hacemos?” México, 2019.

Se afirma lo anterior, pues si bien es cierto, el contribuyente goza de ciertos derechos, los efectos de estos no son *ipso iure*, ya que en muchos casos, el gobernado desconoce que los tiene y la autoridad no se los hace de su pleno conocimiento, aunado a la falta de asesoría oportuna y sobre todo la falta de recursos para pagar un abogado defensor que interfiera ante un procedimiento fiscalizador, el cual, podría derivar en un crédito fiscal injustamente determinado, circunstancia por la cual, la creación de la Prodecon se contempló como sumamente necesaria.

Dicha protección se materializa, de inicio, al momento de asesorar al contribuyente desde el primer requerimiento de la autoridad, o en su caso, al indicarle la manera correcta de cumplir con sus deberes para con la Hacienda Pública, brindando asesoría a las personas físicas o jurídicas que acuden ante esta Procuraduría, ubicándolos en condiciones más equitativas ante las autoridades fiscales.

Este modelo institucional ha inspirado a otros países, como Chile, Alemania, además de la influencia que está teniendo en el Comité de Expertos en Derecho Fiscal de la ONU², desde donde los resultados de dicha Procuraduría se están convirtiendo en piedra angular para que diversas controversias sean resueltas de una manera más pacífica y sencilla, lo cual representa, la intención de disminuir los juicios locales en contra de cobros excesivos, abusivos o producto de errores humanos de los que pudieran ser sujetos los contribuyentes frente a la autoridad.

Acorde con lo anterior, es claro que antes de la creación de dicha Procuraduría, todas las controversias tenían que llegar hasta tribunales especializados o en su caso, a un arreglo paralegal que podía impulsar la corrupción o un pago indebido, en perjuicio de las personas que se encuentran dentro de supuestos fácticos normativos en los que la norma no los contemplaría si su situación real como pagador de impuestos fuera respetada y aprehendida adecuadamente por la Autoridad Fiscal, es decir, sin sujetarlos a contribuciones y accesorios a los que no atiendan sus circunstancias específicas.

² Saldívar, Belén. "Acuerdos Conclusivos reconocidos por la ONU" *El Economista*, 17 de enero de 2018 <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Acuerdos-conclusivos-reconocidos-por-la-ONU-20180117-0152.html>

Demostrando, que este organismo no solo generó una alternativa para el contribuyente, sino, también para la autoridad, pues al brindarle la debida asesoría al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, también se permite a la autoridad demostrar, en los casos en que tenga razón, que su actuar está apegado a la ley y sus determinaciones se realizaron conforme a derecho, prescindiendo de medios contenciosos, propiciando una mejor recaudación.

En adición, este órgano también da claridad al contribuyente respecto de si es sujeto a un impuesto en particular y si la cantidad impuesta es adecuada, limitando las posibilidades del contribuyente para eludir o evadir el pago de alguna contribución o disminuir su base.

Sin embargo, la Procuraduría aún tiene ciertas limitantes, las cuales, podrían provocar que el contribuyente encuentre en esta, un organismo enteramente burocrático, que en casos particulares, no le preste el auxilio que espera, pues en muchas ocasiones, los plazos que otorga la autoridad fiscal son muy cortos, y si bien, existen recursos u otros mecanismos legales a los que puede acceder el contribuyente, aún ante la misma autoridad o alguna instancia jurisdiccional, estos llegan a estar fuera su alcance, más aun en los casos en que se trate de contribuciones del orden local de gobierno, en donde la intervención de dicho organismo, es prácticamente nula.

En razón de lo anterior, en el presente trabajo, enfatizaremos en el análisis de la creación de una Procuraduría de la defensa del contribuyente en el orden local de gobierno de cada entidad federativa, con competencia frente a las contribuciones de carácter local, en virtud de que la actual Prodecon, se encuentra legalmente limitada para defender a los contribuyentes cuando se presente una controversia respecto de contribuciones locales, las cuales, podrían resultar ruinosas para aquellos contribuyentes que no tengan a su alcance los medios necesarios para cumplirlas de acuerdo con la determinación oficial de la autoridad, contra la que no puede defenderse, tal como me lo ha demostrado mi experiencia profesional.

1. RELACIÓN ENTRE EL ESTADO Y LOS GOBERNADOS EN MATERIA FISCAL.

El Derecho Fiscal, es el área del Derecho en donde se estudian, de acuerdo con ciertos principios, el establecimiento de normas de recaudación y control de los ingresos del Estado en ejercicio de su *Potestad Tributaria*, la relación entre el Estado y los Contribuyentes, así como las Contribuciones mismas.

Por lo tanto, para tener un contexto de lo que esto refiere, es necesario conocer, que significa la *materia fiscal*, la cual, fue definida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la siguiente manera:

*“MATERIA FISCAL. SIGNIFICACION. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los crédito fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.”*³

Asimismo, el siguiente criterio, fue el que dio origen al primero, con el cual, podría complementarse la definición antes realizada, en donde se estableció que:

*“MATERIA FISCAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR. Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos.”*⁴

Por último, para complementar los criterios antes transcritos, resulta conveniente saber, que debe entenderse por la palabra *fisco*, la cual, da origen al área de estudio que nos ocupa:

*“FISCO. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco; y fisco significa, entre nosotros, la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención, por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y el de autoridad fiscal, la especie.”*⁵

³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, Volumen 69, tercera parte, p.51.

⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Quinta Época, Apéndice 1995, Tomo III, Parte HO, p.923.

⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Quinta Época, Tomo XLI, p.945.

Por su parte, el Dr. Rodríguez y Lobato define a la materia fiscal como:

*“... todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes.”*⁶

Más adelante define al Derecho Fiscal de la siguiente manera:

*“Para nosotros el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de Contribuyentes.”*⁷

De acuerdo con todo lo antes mencionado, es dable sostener que el Derecho Fiscal, abarca la relación entre el Estado y los Contribuyentes, de donde se desprende la llamada relación jurídico-tributaria, como vínculo jurídico entre el Estado y los gobernados en su carácter de contribuyentes, donde la obligación principal de estos últimos es el pago de impuestos y demás contribuciones, establecidas por virtud de la *potestad tributaria* del Estado.

En razón de lo anterior, comenzaremos el presente capítulo con el estudio y definición de la *potestad tributaria* del Estado, para de esta manera, continuar con el estudio de la relación jurídico tributaria, que servirá como base para abordar las controversias suscitadas entre el Estado y los Contribuyentes con motivo de los impuestos y demás contribuciones establecidos a cargo de los particulares mediante el proceso legislativo, y que son plasmadas en una Ley, de manera abstracta, general e impersonal.

1.1 Potestad tributaria

Por potestad tributaria, es dable sostener que se trata de la facultad que tiene el estado de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir con sus funciones.

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, “Derecho fiscal”, 2 ed., México, Oxford, 2002, p. 11.

⁷ Idem, p. 13.

De igual manera, el Dr. Rodríguez y Lobato, define así a la Potestad Tributaria:

“La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

Observamos, entonces, que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes.”⁸

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene que:

*“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. **La potestad tributaria implica para el Estado**, a través de las autoridades legislativas competentes, **la facultad de determinar el objeto de los tributos**, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.”⁹*

(Énfasis añadido)

⁸ Idem, p.p. 7-8.

⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, p.241.

En razón de lo anterior, la *Potestad* Tributaria, resulta en la facultad del Estado a través de las autoridades legislativas competentes para establecer, regular, recaudar y destinar las contribuciones a cargo de los particulares, que le permitan obtener los recursos suficientes, para cumplir con sus funciones.

1.2 La relación jurídico-tributaria

Ahora bien, la Relación Jurídico-Tributaria, en virtud de la cual, el Estado puede apropiarse de una porción de riqueza de los particulares para destinarla a la satisfacción de los gastos públicos, no se limita únicamente a cuestiones tributarias relativas a la determinación de los sujetos obligados, del objeto, de la base, la tasa o tarifa aplicable, sino también abarca cuestiones que se vinculan con la potestad recaudatoria, la cual, regula las relaciones que surgen entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, como son las relativas a la época de pago, la forma de pago, entre otras.

Para efectos del presente trabajo, centraremos nuestro estudio, primeramente en la relación que, al emanar de una norma fiscal, contiene hechos hipotéticos, que al actualizarse y colocar la conducta del pagador de impuestos¹⁰ en el supuesto factico normativo previsto en la ley, conocido como Hecho Imponible, trae consigo la obligación de que este pague impuestos y/u otras contribuciones contenidas en dicha ley, en los términos aprobados por el legislativo o por la autoridad a la que éste dote de potestad específica.

Así, el Hecho Imponible¹¹ es el presupuesto fijado en la ley para configurar cada contribución y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, que por lo tanto, da lugar al pago de contribuciones y simultáneamente a la facultad del Estado para exigir dichos pagos, tal como lo describe el catedrático Hugo Carrasco Iriarte en su Diccionario de Derecho Fiscal:

¹⁰ Término anglosajón (Tax payers), utilizado por la Prodecon como sinónimo del sujeto obligado al pago de impuestos, quienes tienen ciertos derechos susceptibles de protegerse.

¹¹ Greco, Orlando, *Diccionario contable*, 1ª ed., Argentina, Valleta Ediciones, 2000, p. 233.

Cfr. Araujo Falcao, "El hecho generador es, pues, el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, en el cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo..."

“Al tratarse de hechos hipotéticos, pueden ocurrir o no, es decir, de no actualizarse, no hay relación jurídico-tributaria; pero cuando el contribuyente se ubica en el supuesto marcado en el hecho imponible surge una relación entre el Estado y los contribuyentes, siendo la obligación principal de esta relación la obligación del pago de impuestos u otras contribuciones, siendo esta la obligación principal, pero no la única como se demostrará líneas más adelante.

En el momento en que el contribuyente cumple con la obligación que le fue impuesta de entregar al Estado cierta cantidad de bienes, que generalmente se traducen en dinero, nace la obligación de éste de destinar a la satisfacción del gasto público el monto pagado por el contribuyente en cumplimiento de sus obligaciones fiscales.”¹²

De este modo, podemos definir la Relación jurídico-tributaria en torno a los siguientes elementos básicos:

- Hechos hipotéticos establecidos en ley (Hechos imponibles)
- Ocurre el supuesto establecido en una norma fiscal. (Actualización del hecho imponible)
- Derechos y obligaciones para contribuyente y Estado (Vínculo jurídico).

A su vez, identificamos que la relación jurídico-tributaria tiene las siguientes características:

- Es un vínculo personal entre Estado y contribuyente.
- Tiene su origen en la Ley, como acto del poder legislativo, por lo que, si no comprende la conducta hipotética, no puede existir dicha relación.
- Se genera al producirse el supuesto de hecho (Hecho Imponible) previsto en ley.
- Acarrea como consecuencia una serie de derechos y obligaciones.
- La obligación principal a cargo del contribuyente consiste en pagar impuestos y/o demás contribuciones.
- La obligación principal para la autoridad es destinar los recursos obtenidos producto de la relación jurídico-tributaria al gasto público.¹³

¹² Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3a ed., México, Oxford, 2007, p. 675.

¹³ Artículo 31, IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En conclusión, cuando la actividad de los contribuyentes encuadra en los supuestos contemplados en Ley, surge la relación entre contribuyente y Estado compuesta de una serie de derechos y obligaciones, cuyo objeto principal es el pago de impuestos y/o demás contribuciones, con independencia de otras obligaciones tributarias accesorias con contenidos diferentes.

Al respecto, Sergio de la Garza señala que:

“Hay relaciones tributarias cuyo contenido no es el pago de un impuesto o contribución; son relaciones con obligaciones de hacer, no hacer y tolerar que, sin embargo, son tributarias porque están vinculadas con la obligación tributaria principal”¹⁴.

Por otro lado, siguiendo la teoría de las obligaciones civiles, señala el maestro Delgadillo Gutiérrez que:

“El objeto de la obligación del contribuyente que resulta de la relación jurídico-tributaria es de cuatro tipos: dar, hacer, no hacer y tolerar.”¹⁵

La primera obligación, es decir, la obligación de *dar* es la obligación tributaria, principal o sustantiva, que se refiere a la obligación de pagar (dar dinero) impuestos u otras contribuciones al Estado, quien tiene la facultad de percibirlos y, en su caso, exigirlos.

Por su parte, las demás obligaciones, denominadas formales, es decir, de hacer, *no hacer* y *tolerar*, son obligaciones accesorias respecto de la obligación principal al surgir como su consecuencia de esta, en general con la finalidad de facilitar el cumplimiento de la obligación principal de *dar*, tal como señala el maestro Saldaña Magallanes:

“Se trata de obligaciones de tipo administrativo o de política tributaria cuyo objeto no es un pago, sino un hacer, no hacer o tolerar algo.”¹⁶

¹⁴ Garza, Sergio Francisco De la, Derecho financiero mexicano, 28a ed., México, Porrúa, 2008, p. 451.

¹⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 4a ed., México, Limusa Noriega Editores, 1993, p. 90.

¹⁶ Saldaña Magallanes, Alejandro A., Curso elemental sobre derecho tributario: Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales, México, 2005, ISEF, p. 68.

Las obligaciones de *hacer* normalmente sirven para determinar la cantidad de impuestos a pagar, consistiendo fundamentalmente en la presentación de declaraciones, manifestaciones, avisos, obligación de llevar contabilidad separada para actividades específicas, *etc.*¹⁷

Las obligaciones de *no hacer* se refieren a prohibiciones establecidas en ley, que en general pretenden evitar la evasión y elusión fiscal, *v.gr.*, hacer uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes (EFOS y EDOS¹⁸); llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido e inhibir el contrabando.

Por último, las obligaciones de *tolerar*, implican permitir a la autoridad verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, relacionándose o sirviéndose como aplicación de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, para verificar que el contribuyente efectivamente pagó los impuestos que ha causado y declarado.

1.3 Los sujetos de la relación jurídico-tributaria

A. Sujeto activo

El Estado, como único sujeto soberano para crear contribuciones en el sistema político-jurídico mexicano, es el sujeto activo de la relación Jurídico-Tributaria. Dicha calidad la ejerce a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), las administraciones tributarias de las entidades federativas y de los municipios, así como otros organismos, por ejemplo, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), y la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA).

¹⁷Para efecto del presente trabajo, fue delimitada la lista de obligaciones, sin embargo, para mayor profundidad en el tema, véanse los artículos 27 y 28 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁸ Empresas que Facturan Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS). Artículo 69 B y 69 B Bis del Código Fiscal de la Federación.

B. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo, por regla general, es el contribuyente cuando realiza el hecho imponible, determinado como tal por el ejercicio de la soberanía del Estado.

Por excepción, el papel de Sujeto Pasivo también comprende a otros contribuyentes, conocidos como sustitutos o solidarios, estos son aquellos que, por imposición de la ley, sin haber realizado el hecho imponible, están obligados a pagar el impuesto o demás contribuciones en lugar del contribuyente que efectivamente realizó el Hecho Imponible.

En esta tesitura, se clasifican de la siguiente manera:

- a. Contribuyente Directo**, persona que tiene la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible.
- b. Contribuyente Sustituto**, persona obligada a retener el impuesto del contribuyente directo, y luego entregarlo al acreedor, *v.gr.* los patrones retienen el Impuesto sobre la Renta de sus trabajadores, con el objeto de facilitar la recaudación al SAT.
- c. Contribuyente Solidario**, persona que soporta la obligación de pago a título de sujeto indirecto por adeudo ajeno, es decir, para asegurar el pago del impuesto u otra contribución en defecto del contribuyente principal, por ejemplo, los representantes legales de personas morales.¹⁹

1.4 Objeto de la obligación tributaria

La obligación principal del contribuyente es la obligación de *dar*, es decir, de pagar los impuestos y contribuciones que correspondan, además de las obligaciones formales de *hacer*, *no hacer* y *tolerar*, que derivan de la obligación principal para facilitar el pago y el control de la obligación sustantiva.

¹⁹ Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

1.4.1 Obligación Sustantiva. Dar

La CPEUM dispone en su artículo 31, que todos los mexicanos debemos contribuir a los gastos públicos, esta obligación de pago de contribuciones consiste en la prestación principal: pagar en dinero una cantidad según se disponga en las leyes, por cuenta propia o a través de retenedores o recaudadores, o excepcionalmente realizar el pago equivalente en especie.

1.4.2 Obligaciones Formales. Hacer

Para efectos de este trabajo y con fines demostrativos, se enlistan las que a mi parecer resultan las obligaciones formales más relevantes de mencionar, sin embargo, para un estudio más profundo de esta circunstancia, véase el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

A. Inscripción en el RFC: La Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) se hace ante las oficinas del Servicio de Administración Tributaria. Se realiza una sola vez, y a partir de este registro, la autoridad fiscal otorga al contribuyente una clave alfanumérica compuesta por 13 caracteres.

B. Presentación de avisos: Aunado a la obligación de inscribirse en el RFC, los contribuyentes también están obligados a mantener actualizada la información de su situación fiscal, a partir de los siguientes avisos:

a. Aviso de suspensión de actividades: El contribuyente debe presentarlo cuando interrumpe las actividades por las cuales está obligado a presentar declaraciones o pagos periódicos.

b. Aviso de reanudación de actividades: El contribuyente debe presentar este aviso cuando habiendo solicitado la suspensión de actividades, obtenga nuevamente ingresos por concepto de la actividad suspendida.

c. Aviso de actualización de actividades económicas y de obligaciones fiscales:

El contribuyente está obligado a presentar este aviso cuando opte por iniciar, dejar de realizar o en su caso, elija una opción de tributación diferente a la que ha realizado.²⁰

C. Facturar: Algunos contribuyentes están obligados a emitir comprobantes fiscales electrónicos por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen. La factura electrónica es la representación digital del Comprobante Fiscal Digital (CFD), que está apegada a los estándares definidos por el SAT y que aparece en la Resolución Miscelánea Fiscal. Cada factura electrónica emitida cuenta con: a) un sello digital (Firma Electrónica Avanzada) que corrobora su origen y le da validez ante el SAT; b) una cadena original que funciona como un resumen del contenido de la factura, y c) un folio que indica el número de la transacción.

D. Llevar contabilidad y conservarla: Los contribuyentes están obligados a llevar y preservar su contabilidad, que para efectos fiscales se integra con los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes relacionadas.

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben conservarla, en la mayoría de los casos, por cinco años y ponerla a disposición de la autoridad fiscal cuando ésta lo requiera. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad deben conservar en su domicilio toda la información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

²⁰ Artículos 20, y 27 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

E. Declarar Impuestos y Operaciones: Los pagadores de impuestos tienen obligación de presentar declaraciones (provisionales, definitivas, informativas, entre otras), en los plazos y con las características que la ley establezca. Las declaraciones sirven para informar a las autoridades fiscales sobre las operaciones efectuadas por los contribuyentes en un lapso determinado.

1.4.3 Obligaciones Formales. No hacer.

Abstenerse de realizar las conductas prohibidas por las leyes fiscales.

1.4.4 Obligaciones Formales. Tolerar

Es decir, permitir a la autoridad fiscal el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuya finalidad es permitir verificar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

Así, el contribuyente está obligado a permitir la práctica de la inspección y comprobación, permitiendo a los visitadores autorizados el acceso a sus instalaciones, así como mantener a su disposición su contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

También está obligado a permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente.

1.5 Facultades del Estado en materia tributaria

1.5.1 Facultad recaudadora del Estado

El Estado, como parte de la relación jurídico-tributaria, en ejercicio de su potestad tributaria, el estado debe exigir el pago de impuestos y/o demás contribuciones a los contribuyentes, a través de sus Órganos con facultades recaudatorias, ya que, una vez creadas las contribuciones en la ley, tiene la facultad de recaudar.

En virtud de lo antes mencionado, la facultad recaudadora es la acción de realizar el cobro de las diversas obligaciones tributarias conforme a las leyes fiscales.

Originariamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) es la encargada de cobrar las contribuciones en los términos de las leyes aplicables, así como de vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales²¹.

Esta tarea es llevada a cabo en gran medida, por medio del órgano desconcentrado denominado, Servicio de Administración Tributaria (SAT), que tiene por objeto *“La realización de una actividad del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales.”*²²

Sin embargo, existen algunos otros órganos y organismos que no forman parte para de la SHCP, quienes también tienen el carácter de autoridad fiscal con función recaudadora, que de igual forma puedan realizar acciones fiscales como el cobro de contribuciones.

En el ámbito federal, los principales organismos con dicho carácter son, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT)] y la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA).

A. Servicio de Administración Tributaria (SAT)

El SAT es un órgano desconcentrado de la SHCP, responsable de aplicar la legislación fiscal y aduanera para que las personas físicas y morales contribuyan de forma proporcional y equitativa al gasto público, asegurando cumplan con las obligaciones contenidas en las disposiciones tributarias y aduaneras.

En virtud de lo anterior, está facultado para realizar visitas domiciliarias, inspecciones, revisiones de gabinete o electrónicas a los contribuyentes, debiendo facilitar, incentivar, generar y proporcionar la información necesaria para que los contribuyentes paguen sus contribuciones.

²¹ Artículo 31 fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

²² Artículo 2 de la Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria.

Por ello, las principales atribuciones del SAT son: recaudar, determinar y liquidar en su caso créditos fiscales por concepto de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y accesorios, de acuerdo con la legislación aplicable y tratados de los que México es parte, por lo que este órgano es la parte medular de las funciones fiscales de la SHCP.²³

B. Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)

El IMSS, es un organismo público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cuya misión es *“ser el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional, para todos los trabajadores y sus familias”*,²⁴ siendo el organismo generalmente encargado de la seguridad social en México, debe garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de pensiones para el retiro.

Como he mencionado, también tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, es decir, cuenta con atribuciones también conocidas como “privilegios del fisco”, las cuales, se encuentran estrechamente vinculadas con su naturaleza jurídica, toda vez que para financiar la seguridad social, son enteradas aportaciones tripartitas de los trabajadores, patrones y el gobierno (cuota social).

De acuerdo con el artículo 271 de la Ley del Seguro Social, las aportaciones antes mencionadas se denominan Aportaciones de Seguridad Social, conceptualizadas por la facción II del artículo 2o del Código Fiscal de la Federación, por lo que dicha institución está encargada de recaudar, administrar, determinar, liquidar y cobrar las mencionadas cuotas.

²³ Artículo 7, fracciones I y IV de la Ley del Servicio de Administración Tributaria

²⁴ Artículo 2 de la Ley del Seguro Social.

C. Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT)

Esta institución es *“un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propios, que además de ser también un organismo fiscal autónomo, es el encargado de dar cumplimiento al derecho a la vivienda de los trabajadores establecido en la Constitución, es decir, fungir como un fondo nacional que se integra con aportaciones patronales por cada uno de los trabajadores, consideradas como en el caso del IMSS, como aportaciones de seguridad social.”*²⁵

En esencia, el INFONAVIT está encargado de dar cumplimiento al derecho a la vivienda de los trabajadores, establecido en la CPEUM, a través de un fondo nacional que se integra con aportaciones patronales por cada trabajador.

Estas cuotas, al igual que en el caso del IMSS, se clasifican como aportaciones de seguridad social, lo que le otorga a dicho Instituto el carácter de organismo fiscal autónomo, por lo que está facultado para determinar, liquidar, requerir y recibir pagos, cobrar y en su caso, ejecutar las aportaciones patronales y los descuentos omitidos, entre otras funciones fiscales.

D. Comisión Nacional del Agua (CONAGUA)

Órgano desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, responsable de administrar, regular, controlar y proteger las aguas nacionales en el país.

Su Reglamento Interior le atribuye la facultad de ser autoridad fiscal²⁶, y determinar, recaudar y fiscalizar las contribuciones y aprovechamientos generados, específicamente derechos sobre aguas nacionales y bienes públicos inherentes, conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Derechos, y demás disposiciones fiscales aplicables.

²⁵ Artículo 2 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

²⁶ Artículo 222 de la Ley Federal de Derechos y Artículo 73, fracción XXXII del Reglamento Interior de la Comisión Nacional del Agua.

1.5.2 Facultad fiscalizadora del Estado

A. Determinación de contribuciones

Antes de realizar el pago del impuesto u otra contribución, se tiene que fijar la cantidad o importe exacto de dinero que el contribuyente debe entregar al Estado, a esto se le denomina “determinación de la obligación fiscal”, operación matemática encaminada a establecer dicha cantidad mediante la aplicación de las tasas establecidas en ley para tal efecto a la base imponible, comprendida a su vez, como el monto sobre el cual se aplica la tasa correspondiente.

Por regla general, corresponde a cada contribuyente realizar la determinación de las contribuciones a su cargo, en estos casos se habla de “autodeterminación”²⁷

En razón de lo anterior, el contribuyente reconoce que su conducta encuadra en el hecho imponible, para realizar el cálculo y determinar la cantidad de su obligación fiscal y posteriormente, comunicarlo a la autoridad fiscal por medio de una declaración para finalmente, pagar la cantidad correspondiente.

De este modo, advertimos que el cumplimiento de la obligación fiscal es llevado a cabo por el propio contribuyente, pues, partiendo del principio de buena fe, la ley fiscal le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias, por lo que, si los contribuyentes pagan su adeudo, se cumple con el ciclo tributario (nacimiento, determinación, pago y extinción de la obligación fiscal), sin interferencia de la autoridad.

Excepcionalmente, cuando la autoridad fiscal se encarga de determinar la contribución; el contribuyente debe proporcionar la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de casación, es decir, en la que se realizó el hecho imponible.²⁸

²⁷ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 28 ed., México, Themis, 2012, p. 144.

²⁸ Artículo 6, del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, existen casos en donde la autoridad efectúa la determinación de la obligación tributaria, principalmente cuando sospecha que el contribuyente no realizó una correcta determinación de las contribuciones que le corresponden.

En razón de lo anterior, las autoridades fiscales, además de su facultad recaudadora, tienen también la facultad fiscalizadora mediante la cual, pueden realizar actividades de investigación y control sobre operaciones económicas y actos de contribuyentes, para comprobar si en efecto cumplieron debidamente con sus obligaciones fiscales de acuerdo con lo que legalmente les corresponde.

Así, las facultades de comprobación, sirven para constatar y revisar los datos presentados en la declaración del contribuyente y, en caso de diferir entre lo efectivamente declarado y pagado con lo que se debió declarar y pagar, la autoridad rectifica la declaración del contribuyente, dando lugar a una nueva determinación tributaria, esta vez emitida por la autoridad fiscal.

Dicha determinación de la autoridad, debe ser debidamente notificada al contribuyente para que ésta surta efectos legales, en su esfera jurídica.

Por su parte, el contribuyente puede conformarse con esta nueva determinación de la obligación fiscal o puede no estar de acuerdo y recurrir o impugnar la misma.

B. El incumplimiento en el pago de contribuciones

Con independencia de la causa, el pago de impuestos y/o contribuciones, puede ser coactivamente exigible cuando el contribuyente deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago, sin cumplir con la obligación²⁹.

Esta exigibilidad da paso al ejercicio de la facultad de cobro coactivo que tienen las autoridades fiscales como el SAT, IMSS, INFONAVIT y CONAGUA, es decir, si el contribuyente no cumple con su obligación fiscal, la recaudación se realiza de manera forzosa.

²⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, Óp. Cit., p. 237.

“Una vez realizada la determinación del impuesto o contribución por el propio contribuyente o por la autoridad fiscal, corresponde al primero cumplir con el pago; sin embargo, puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente, ya sea porque considere que en alguna forma es afectado en sus derechos, o bien, simplemente por morosidad.”

Para cobrar o recaudar los impuestos y demás contribuciones exigibles de forma ineludible, las autoridades fiscales cuentan con un mecanismo propio de la materia fiscal, conocido como Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) o procedimiento económico-coactivo, que no requiere de la intervención del Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional.

Para que la autoridad pueda iniciar el PAE, se deben satisfacer al menos los siguientes requisitos:

- Que exista una obligación de pago a cargo de un contribuyente determinado.
- Que dicha obligación no haya sido debidamente liquidada.
- Que la obligación haya sido notificada debidamente al contribuyente.
- Que la obligación fiscal tenga el carácter de exigible, es decir, que haya transcurrido el plazo señalado en la ley para desvirtuar dicha situación o bien, para proceder a realizar el pago.

Cumplidos estos requisitos, la autoridad fiscal puede proceder a realizar el cobro coactivo, este procedimiento se integra por diferentes etapas: requerimiento de pago, embargo, avalúo de bienes y remate.

En razón de lo anterior, el cobro coactivo es el procedimiento que siguen las autoridades fiscales y administrativas con atributos para hacer efectivos los créditos fiscales a su favor, en beneficio del erario público y de esta manera recaudar las cantidades correspondientes.

Lo anterior es posible a través de los procedimientos que para tal efecto fueron previstos en Ley, los cuales se especifican a continuación:

- a. Requerimiento de pago** - Diligencia por medio de la cual, las autoridades fiscales exigen al contribuyente el pago del crédito fiscal no cubierto, si este paga las contribuciones debidas actualizadas y sus accesorios (multas, recargos), termina el procedimiento, en virtud de haber cumplido con la obligación fiscal.

Sin embargo, cuando después del requerimiento, el contribuyente no realiza el pago, se pasa a la segunda etapa del procedimiento.

- b. Embargo** - Es la segunda etapa del PAE, consiste en un acto administrativo que tiene por objeto la recuperación de los créditos fiscales mediante el aseguramiento de bienes (muebles, inmuebles, negociaciones) propiedad del contribuyente o deudor.³⁰

Los bienes embargados pueden ser objeto de un remate posterior, para así obtener ingresos en virtud de los cuales, sea posible recuperar los créditos fiscales no cubiertos en su momento.

- c. Remate** – Tercera etapa del PAE, es el acto mediante el cual se cobra el crédito fiscal con el producto o ganancias que se obtienen de la adjudicación de bienes en subastas.

Acorde con lo antes expuesto, es dable concluir que la finalidad del PAE, no es la resolución de la controversia, sino que, visto desde el punto de vista tributario, la finalidad es lograr que el *fisco* recaude lo debido, en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el contribuyente.

Así, el PAE se funda en la necesidad de que el Estado ejerza sus atribuciones (recaudación forzosa) en forma administrativa, sin estar sujetas a las dilaciones propias de la intervención judicial, basándose en la presunción de legalidad de las resoluciones dictadas por los órganos del Estado y en la idea de que son instrumentos desinteresados que persiguen la satisfacción de las necesidades colectivas de acuerdo con un mandato legal.”³¹

1.5.3 Facultad Sancionadora del Estado

Cuando no se pagan las contribuciones, las autoridades no sólo deben proceder al cobro coactivo del crédito fiscal mediante el PAE, sino que también, pueden imponer al contribuyente sanciones económicas, es decir, el cobro forzoso se realiza abarcando tanto las contribuciones omitidas, como las multas y demás accesorios, como recargos, actualizaciones y gastos de ejecución que correspondan, mismos que comúnmente son considerados como sanciones.

³⁰ Artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.

³¹ Cfr. Fraga Gabino, “Derecho Administrativo”, México, Porrúa, 2000, p. 282.

Estos se definen de la siguiente manera:

- A. Multa:** Cantidad monetaria que se impone al contribuyente infractor como castigo y represión a su conducta de no pago de contribuciones y abstención o indebido cumplimiento a sus obligaciones fiscales, al contrariar la ley fiscal.
- B. Recargo:** Es la cantidad de dinero que se impone al contribuyente como indemnización, por no pagar a tiempo las contribuciones; su finalidad es cubrir el perjuicio o pérdida ocasionada a la Hacienda Pública por no pagar a tiempo. En particular, se denomina recargos por mora a los que se generan cuando se incumple con la obligación sustantiva de pagar impuestos u otras contribuciones.
- C. Actualización.** Es el ajuste al valor real de la cantidad que se dejó de pagar a la autoridad tributaria. Es decir, equivale a la pérdida del poder adquisitivo del peso mexicano a través del tiempo, como consecuencia de la depreciación y la inflación. Las multas, los recargos y los gastos de ejecución también se actualizan.
- D. Gastos de ejecución:** Los gastos de ejecución son la cantidad de dinero que la autoridad tuvo que erogar para realizar la recaudación de manera coactiva.
- E. Crédito fiscal:** Son Créditos Fiscales, aquellos que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, sus accesorios o sus aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios, empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena³². En otras palabras, los Créditos Fiscales son constituidos por el saldo insoluto determinado por la autoridad en uso de sus facultades de comprobación, y por ende, pueden ser exigibles a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, por lo que es dable sostener que a las contribuciones no pagadas, debidamente actualizadas, se suman las multas, los recargos y los gastos de ejecución (de ser el caso), totalizando una cantidad mayor a lo que le correspondía pagar al gobernado por dichas contribuciones.

³² Artículo 4 del Código Fiscal de la Federación.

2. MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS Y MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Ahora bien, una vez que por un lado, fue analizada la relación jurídico-tributaria en virtud de la cual, nace el vínculo jurídico entre el Estado y los gobernados en su carácter de contribuyentes, resulta importante abordar por otro lado, la forma en que se resuelven los conflictos de intereses que pueden llegar a suscitarse, con motivo de dicha relación.

En razón de lo anterior, a continuación se entrará al estudio de los medios alternativos de solución de controversias en forma general, pasando por primera vez al estudio de la institución del Ombudsman, como primer antecedente de la Prodecon, exponiendo la manera en que deben entenderse las atribuciones que le fueron conferidas y como beneficiaría su réplica en un organismo de semejante naturaleza en el orden local de gobierno, para llegar a los medios de defensa con que cuenta el contribuyente, cuando este considera violados en su perjuicio, diversos derechos fundamentales y principios constitucionales, derivados de la supuesta ilegalidad de los actos administrativos que le fueren aplicados.

Dicho lo anterior y en razón de la gran trascendencia que tiene entender el origen de las atribuciones con que cuenta la Procuraduría y los beneficios que puede traer en el orden local de gobierno de cada entidad federativa, analizando el carácter de parte que obtienen la autoridad fiscal y el gobernado en su carácter de contribuyente, esta vez con motivo de alguna controversia suscitada, ya sea en sede administrativa o jurisdiccional, en donde se controvierte la legalidad de los actos que realiza la autoridad en la esfera jurídica del contribuyente.

Los medios alternativos de solución de controversias han adquirido gran relevancia dentro del sistema jurídico mexicano, en razón de que constituyen, como su nombre lo señala, medios novedosos que cambian la tradicional resolución de controversias con base en litigios, y que por su practicidad, ahorran también mucho tiempo y trabajo a quienes se encuentran encargados de administrar e impartir justicia.

2.1 Litigio

Un litigio, dicho de otra forma, es un conflicto de intereses suscitado entre dos o más partes, quienes aducen ser titulares de un mejor derecho frente al otro, dando lugar a una controversia, la cual es susceptible de dirimirse ante un tribunal jurisdiccional, especializado y previamente establecido para resolverlas, o en el caso que nos ocupa, teniendo oportunidad también de recurrir a la misma autoridad para que advierta la ilegalidad de sus actos, y de esta manera estos no trasciendan en perjuicio del gobernado en su esfera jurídica.

Para Carnelutti, el litigio es

“El conflicto de intereses calificado por la pretensión de uno de los interesados y la resistencia del otro”³³

Ahora bien, como lo señaló en su momento el Dr. Ovalle Favela, quien es un destacado jurista Mexicano especializado en derecho procesal:³⁴

“El conflicto de intereses sólo solo se convierte en litigio cuando una persona formula contra otra una pretensión, es decir, exige la subordinación del interés ajeno al interés propio; y frente a esa pretensión la otra parte expresa su resistencia, o sea, se opone la misma, negando subordinar el interés propio al interés hecho valer mediante la pretensión, Si ante la pretensión de la primera, la segunda no opusiera resistencia, no surgiría el litigio; el conflicto de interés quedaría resuelto por la sumisión de la persona contra la cual se formuló la pretensión”.

De lo anterior, podemos advertir, que un conflicto de intereses se convierte en litigio, cuando una persona formula contra otra una pretensión, y frente a esta, la otra parte opone resistencia, resultando en una controversia que necesariamente debe encontrarse jurídicamente calificada, es decir, no se trata de cualquier conflicto de intereses, sino que este, trasciende para el derecho³⁵, convirtiendo a los involucrados en partes de un proceso.

³³ Carnelutti, Francesco, Sistema de derecho procesal civil, traducción Nieto Alcalá-Zamora y Castillo y Santiago Sentis Melendo, UTEHA, Buenos Aires, 1944, p. 44.

³⁴ Ovalle Favela, José, Teoría general del proceso, Oxford University, 6ta ed., México, 2011, p. 4.

³⁵ Alcalá Zamora y Castillo, Niceto, Proceso, autocomposición y autodefensa, 2a. ed., UNAM, México, 1970, p.18.

Lo antes planteado, fue motivo de algunas críticas en razón de que propiamente en los litigios administrativos, puede no existir un detrimento en el patrimonio de la administración pública, por lo que el mismo Carnelutti, aportó la idea de una *controversia* en lugar de litigio, obteniendo un alcance más amplio hasta áreas como la penal y la administrativa.

Sin embargo, el mismo Ovalle Favela estima que la concepción de litigio resulta adecuada y no tiene que recurrirse a otras connotaciones, en razón de que los intereses contrapuestos, no son los de las personas quienes tienen a su cargo el desempeño de funciones de Ministerio Público o en la Administración Pública, sino, los intereses objetivos de las funciones que les competen.³⁶

En el área fiscal, la autoridad y los contribuyentes son sujetos de la relación jurídico tributaria a la que ya me referí con anterioridad, sin embargo, ambos pueden entrar en controversia en virtud de que por un lado, el gobernado alegue que los actos de autoridad (resoluciones, requerimientos, leyes, reglamentos, etc.), aplicados en su esfera jurídica, resultan violatorios de principios constitucionales y derechos fundamentales.

En virtud de lo anterior, el particular, tiene el interés, de que se deje sin efectos el acto de autoridad o resolución de que se trate, al considerar que el mismo resulta ilegal, y de esta forma se desincorpore de su esfera jurídica o bien, se le permita ejercer un derecho, reconociendo su existencia con o sin limitación alguna.

Sin embargo, la autoridad fiscal puede aducir que el acto o resolución controvertida, se encuentra apegada a la ley, por lo que con la finalidad de defender la legalidad de sus actos, se oponga a que quede sin efecto, pues se está causando un perjuicio al interés de la Federación, momento en el cual, ha nacido un conflicto de intereses entre los sujetos de la relación jurídico tributaria; quienes ahora se convierten en partes del litigio (o controversia) de que se trate.³⁷

³⁶ Ovalle Favela, José, Óp. Cit., p. 7.

³⁷ Es necesario señalar que eventualmente, la autoridad puede tener el carácter de accionante, con motivo de la emisión de alguna resolución favorable para el particular, que a su juicio, esté causando daño al interés de la Federación, lo que puede dar lugar a un juicio contencioso administrativo instado por la autoridad, es decir,

Sin duda, son los intereses objetivos, que eventualmente podrían considerarse también patrimoniales (para la administración pública, es decir, el interés de la Federación), los que entran en conflicto con las pretensiones de los particulares, y que configuran un conflicto de intereses jurídicamente trascendente, susceptible de dirimirse a través de los medios que se encuentran inmersos en alguno de los tres grandes grupos que en la doctrina se contempla, es decir, la autotutela, la autocomposición y la heterocomposición.

Ahora bien, fue el mismo Carnelutti quien sentó la base fundamental para el estudio de lo antes mencionado, a través de la idea conocida en la doctrina como “*los equivalentes jurisdiccionales*”, en los cuales, además del proceso, donde el estado desempeña la función jurisdiccional para dirimir las controversias, fueron consideradas formas equivalentes a esta función, las cuales consisten en:

1. El proceso extranjero
2. El proceso eclesiástico
3. La autocomposición
4. La composición procesal
5. La conciliación
6. El arbitraje.

Respecto de las primeras dos Alcalá Zamora sostiene que:

“... los dos primeros no serían equivalentes jurisdiccionales sino jurisdicciones de otro estado y que la autocomposición, más que un equivalente, es un excluyente de la jurisdicción.”³⁸

Asimismo, el destacado Jurista, Cipriano Gómez Lara, realizó un análisis de estas seis instituciones, de las cuales, sostuvo lo siguiente:

*“En cuanto al **proceso extranjero** debe recalarse que en rigor es el resultado de una función jurisdiccional desenvuelta en otro país. El problema fundamental que este fenómeno acarrea es el relativo a la ejecución de la sentencia extranjera, problema que, por lo demás, no pertenece a la teoría general del proceso, sino al derecho internacional.*

el denominado juicio de lesividad, sin embargo, no se abundará en el estudio de dicha instancia, al no formar parte de la presente investigación.

³⁸ Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto y Castillo, Proceso, autocomposición y autodefensa, 2a. ed., UNAM, México, 1970, pp. 73-75.

El **proceso eclesiástico** se asemeja mucho al proceso extranjero, ya que emana de los tribunales de la Iglesia. En cuanto a nuestro sistema jurídico, hay que tener en cuenta que el contenido del art. 130 constitucional entrañaba para nosotros el desconocimiento de validez del proceso eclesiástico, pues tal dispositivo constitucional negaba personalidad jurídica a las instituciones denominadas iglesias. Tal situación ha variado merced a la reforma constitucional del señalado artículo, publicada en el Diario Oficial del 28 de enero de 1992, que le reconoce personalidad jurídica a las iglesias.

En lo referente a la **autocomposición**, como hemos asentado, tal parece que **no es forma equivalente a la jurisdicción** sino una **excluyente de la misma**, puesto que prescinde de ésta, es decir, **desecha a la jurisdicción**. En el próximo capítulo se hará un estudio de las diversas figuras autocompositivas. Por lo que se refiere a la llamada composición procesal, es una figura autocompositiva, sólo que se da dentro del seno mismo del proceso.

La **conciliación** es una figura sin vida propia, pues si llega a triunfar, es decir, si a través de la conciliación se resuelve el litigio, llegaríamos a una figura autocompositiva; y si fracasa el intento conciliador, es decir, si lo que hay es una conciliación frustrada, no tendríamos un equivalente jurisdiccional.

Finalmente, **el arbitraje** sí es un **genuino equivalente jurisdiccional** y, además, es o **constituye un verdadero proceso llevado ante jueces privados**, no profesionales ni estatales. Sin embargo, por lo que se refiere al arbitraje, **queda** todavía en pie **el problema** relativo a **desentrañar si lo que hacen ahí los jueces privados es o no jurisdicción**.

Si es jurisdicción, no hay equivalente jurisdiccional, y si no es jurisdicción lo que estos jueces privados realicen, entonces puede hablarse de un equivalente jurisdiccional.³⁹

(Énfasis añadido).

De lo anterior podemos advertir la importancia de instituciones que resultan fundamentales para el presente trabajo de investigación, en razón de que forman parte de las atribuciones otorgadas a la Prodecon, las cuales se busca se repliquen en un organismo de semejante naturaleza, pero que tenga competencia respecto de aquellas controversias suscitadas en el orden local de gobierno.

³⁹ Gómez Lara, Cipriano, Teoría General del Proceso, Oxford University, 10ma ed., México, 2012, p.p. 9-10.

En virtud de lo anterior, a continuación se procede a entrar al estudio de la autotutela, autocomposición y heterocomposición, de las cuales se desprenderán las instituciones antes referidas, con la finalidad de entender desde este momento, las atribuciones con que cuenta la Procuraduría.

2.2 Autotutela o autodefensa

Con base en lo hasta aquí expuesto, es dable sostener que un litigio puede resolverse de distintas formas, ya sea a partir de la toma acuerdos, o incluso a través de un proceso en virtud del cual, se determine quién de las partes tiene mejor derecho sobre el de la otra.

Sin embargo, lo que queda plenamente demostrado, es que el proceso no es la única forma para dirimir una controversia, o dicho de otra manera, no es la única forma en que se puede terminar con un litigio.

Ahora bien, la autodefensa consiste en la imposición de la pretensión propia en perjuicio del interés ajeno, por lo que uno de los contendientes tiene que renunciar a la pretensión propia o aceptar la contraria mediante una acción directa.

En razón de lo antes mencionado, queda claro que para que pueda existir la autotutela, debe existir i) la ausencia de un tercero ajeno a las partes y ii) la imposición de la decisión por una de ellas a su contraparte.

Considerada una forma unilateral de resolución de controversias, en razón de que implica la imposición antes de la solución de la que proviene el conflicto, no se considera de ninguna forma imparcial, pues hace más referencia a la ley del más fuerte o más hábil.

Resulta importante aclarar que esta modalidad para terminar con una controversia, se encuentra prohibida en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que en los casos donde llegue a permitirse, deberá estar expresamente dispuesto en la ley, sin dar lugar a alguna analogía.

2.3 Autocomposición.

La autocomposición se aleja de lo planteado líneas arriba, es decir, es una forma para solucionar una controversia en donde las partes en conflicto dan solución a éste, ya sea a través del pacto, de la renuncia o del reconocimiento de las pretensiones de la parte contraria, de una forma razonada y más civilizada.

Carnelutti distinguió entre:

“la composición del litigio que efectúen las partes, o autocomposición, de la que lleve a cabo el juez, o heterocomposición⁴⁰”

Más adelante, Carnelutti advirtió que la autocomposición es un género dentro del cual cabe que se reconozcan varias especies: dos unilaterales o derivadas de un acto simple, y una bilateral derivada de un acto complejo, de modo que tenemos i) la renuncia; ii) el *reconocimiento*, y iii) la *transacción*⁴¹; de las primeras dos, hay que precisar que sus especies procesales son, el desistimiento y el allanamiento, formas unilaterales y que no necesariamente se dan en el campo de lo procesal, sino que pueden aparecer antes, después o independientemente del proceso.

En razón de lo anterior, no obstante se consideran formas unilaterales autocompositivas, para efectos prácticos y de un mejor entendimiento en la actualidad, se preciará sobre sus formas en que se llevan a cabo dentro de un proceso, a saber, como desistimiento y el allanamiento.

A) El desistimiento se define como una renuncia procesal de derechos o de pretensiones.

Al efecto, existen tres tipos de desistimiento:

- a) Desistimiento de la demanda.
- b) Desistimiento de la instancia.
- c) Desistimiento de la acción (Renuncia al derecho, a la acción).

⁴⁰ Carnelutti, Francesco, Op. Cit., p.p. 197

⁴¹ Ídem.

B) El allanamiento es una conducta o acto procesal que implica el sometimiento por parte del demandado o de quien estaba resistiendo en el proceso a las pretensiones de quien acciona, lo cual, no implica necesariamente el reconocimiento de la procedencia legal de la acción intentada, sino un sometimiento a las pretensiones de la accionante.

C) La transacción, es una institución que a diferencia de las anteriormente señaladas, pertenece a un tipo de autocomposición bilateral, es decir, un negocio jurídico a través del cual las partes, mediante el pacto o acuerdo de voluntades, encuentran la solución de la controversia o del litigio.

2.4 Heterocomposición

Finalmente, entraré al estudio de la heterocomposición, conocida por ser la forma más evolucionada e institucional de solución de controversias, en donde aparecen mecanismos con los que la solución al litigio viene dada de afuera, es decir, a través de la intervención de un tercero imparcial, ajeno al conflicto, quien no tiene interés propio en la controversia.

Por lo anterior, y al ser una organización más adecuada para efectos del presente trabajo de investigación, será retomada la clasificación que realiza el Dr., Ovalle Favela en su libro, Teoría General del Proceso, respecto de las instituciones que nacen de la heterocomposición, tal como se realiza a continuación:

2.4.1 Mediación

En esta modalidad, el tercero puede limitarse a propiciar la comunicación entre las partes en litigio, para tratar de que lleguen a un acuerdo que resuelva el conflicto, en este caso, el tercero será simplemente un *mediador*, que al avenir a las partes, propicia que éstas intercambien sus puntos de vista sobre el litigio, invitándolas a llegar a un acuerdo, que ponga fin al conflicto de intereses, esta función, es a lo que llamamos, *mediación*.

Comúnmente, se llevaba a cabo de manera informal, y por lo mismo, no existían organismos o instituciones encargados de prestar regularmente este servicio, toda vez, que únicamente se trataba de una práctica asilada, consistente en el hecho de que los abogados, pudieran contribuir a establecer comunicación directa entre las partes, a fin de encontrar una solución negociada.

Sin embargo, en la actualidad existen instituciones especializadas en brindar este tipo de servicios, como es el caso del Centro de Justicia Alternativa, del Tribunal Superior de Justicia, en donde se prestan servicios de mediación.

Ahora bien, en materia tributaria, la Prodecon, cuenta con servicios mediante los cuales, se apoya y protege al contribuyente para la solución de conflictos con la autoridad fiscal, los cuales, revisten la naturaleza de mediación, siendo estos servicios, la solicitud de un **acuerdo conclusivo, y el procedimiento de quejas y reclamaciones**, a los cuales me referiré más adelante.

2.4.2 Amigable composición.

A manera de preámbulo, a instituciones como la mediación y el arbitraje, resulta preciso mencionar que en la heterocomposición, existe una forma evolucionada e institucional para dar solución a las controversias planteadas por las partes, que también implica la intervención de un tercero ajeno e imparcial al conflicto en concreto y que actualmente todavía es contemplada en la práctica.

Con lo anterior, me refiero a la amigable composición, la cual, recibe ese nombre en virtud de que las partes en conflicto, recurren a la opinión de un tercero, quien de forma imparcial y desinteresada, trata de avenirles de *manera amigable*, para que puedan resolver el litigio en que se encuentren, institución que equivale a una forma de conciliación, que dio origen a lo conocemos hoy en día.

Aunado a lo anterior, es importante señalar que la amigable composición, guarda también una estrecha relación con el arbitraje, toda vez que dentro de la legislación común, se reconoció una facultad para que las partes quienes optaran en adquirir el compromiso de sujetarse a un arbitraje, autorizaran que en este, se

resolviera el litigio sin ajustarse para tal efecto a las reglas del derecho, sino que fuera resuelto con base en la equidad, hipótesis que en esencia se trataba de un *arbitraje de equidad o amigable composición*, en oposición al *arbitraje de estricto derecho*, el cual se abordará líneas más adelante.

2.4.3 Arbitraje

Así las cosas, dentro de la heterocomposición, también podemos encontrar, según el mismo Dr., Ovalle Favela, la institución del arbitraje, en donde el tercero imparcial quien interviene en la resolución de la controversia en concreto es denominado *árbitro*.

El *árbitro*, es un tercero quien no se limita únicamente a proponer la solución al litigio, sino que al momento de que éstas convienen en optar por este medio alternativo de solución de controversias, quedan vinculadas al cumplimiento de la resolución a que se llegue, la cual queda plasmada en un documento de cumplimiento obligatorio al que se le conoce como *laudo*.

Sin embargo, para que el arbitraje pueda funcionar, es necesario que las partes previamente hayan aceptado, de común acuerdo, someterse al mismo.

Este acuerdo, es comúnmente denominado como acuerdo arbitral o acuerdo de instar al arbitraje, y puede revestir la forma de una cláusula compromisoria, es decir, una estipulación sostenida dentro de un contrato principal, en virtud del cual, las partes contratantes manifiesten que es su voluntad, que en caso de que surgiera algún conflicto sobre la interpretación o aplicación del contrato, aquel sea resuelto por medio del arbitraje, o bien, las partes pueden optar el arbitraje mediante un convenio principal, a través del cual, acuerden someter cualquier litigio al referido medio de solución de controversias.

Por lo anterior, una vez celebrada la cláusula compromisoria o el compromiso arbitral, la sujeción de las partes al arbitraje, y en consecuencia al contenido del laudo, ya no depende de su voluntad; sino que después llevarse a cabo el acuerdo arbitral, la sumisión a este y el acatamiento del laudo resultan obligatorios.

El árbitro, cuando es un particular, recibe sus facultades para solucionar el conflicto, en virtud del acuerdo previo celebrado por las partes, sin embargo, es necesario precisar, que el árbitro no es autoridad, pues carece por sí mismo de atribuciones suficientes para hacer coercitiva alguna de sus resoluciones, por lo que la parte que se encuentre interesada en que se ejecute un laudo, deberá acudir a un órgano jurisdiccional del Estado, para que este último, ordene el cumplimiento forzoso de la determinación o la ejecución coactiva del laudo.

Aunado a lo anterior, para que un Juez ordene la ejecución de un laudo de esta naturaleza, deberá advertir que el compromiso arbitral o la cláusula compromisoria, fueron celebrados conforme a derecho, que se integró válidamente el tribunal arbitral, que el juicio arbitral versó precisamente sobre el conflicto sometido a arbitraje, y que en él se cumplieron las formalidades esenciales del procedimiento.

En caso contrario, el Juez deberá negar la ejecución del mismo, aunado a que si en la ley se prohíbe o no se autoriza expresamente el arbitraje, el laudo carecerá de fuerza obligatoria, respecto de aquellas controversias donde en la ley se prohíbe, o no se autoriza que se resuelvan por este medio heterocompositivo de solución de controversias.⁴²

Actualmente existen Órganos del estado como la Procuraduría Federal del Consumidor y la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros, quienes pueden desempeñarse como tercero para resolver los conflictos mediante el arbitraje, según el ámbito de sus competencias.

⁴² Ovalle Favela, José, Óp. Cit., p.p. 28-29, "Conviene aclarar que existen instituciones que, a pesar de poseer denominaciones que aluden al arbitraje, no ejercen, en realidad, funciones arbitrales. En este caso se encuentran las Juntas (Federal y locales) de Conciliación y Arbitraje y el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje (así como sus equivalentes en los estados), que son verdaderos tribunales del Estado, los cuales conocen de procesos jurisdiccionales sobre conflictos laborales. Sus facultades para conocer de estos conflictos no derivan de un acuerdo previo de las partes, sino de la fuerza de la ley y del imperio del Estado. Sus resoluciones sobre las controversias de que conocen, aunque formalmente se denominen laudos, constituyen verdaderas sentencias que no solo son obligatorias para las partes, sino que poseen fuerza ejecutiva por sí mismas; las Juntas y el Tribunal pueden ordenar su ejecución forzosa, pues como órganos del Estado que son, están dotados de imperio para hacerlo"

Sin embargo, de igual manera deberá solicitarse la intervención de los órganos jurisdiccionales competentes, a efecto de que pueda obtenerse el cumplimiento de las determinaciones plasmadas en el laudo, con la única diferencia de que los órganos antes mencionados, cuentan con facultades conferidas en la Ley, para dictar medidas que les permitan por si mismas que se dé cumplimiento a sus laudos e imponer sanciones a la parte que no las acate.

2.4.4 Conciliación

Ahora bien, dentro de la conciliación, como medio alternativo, heterocompositivo, de solución de controversias, se contempla la posibilidad de que el tercero ajeno al litigio, asuma también un papel más activo, donde no se limita únicamente a dar su opinión sobre la controversia en concreto, sino que además, propone de manera activa, una serie de fórmulas y alternativas concretas, para que las partes resuelvan de común acuerdo sus diferencias y logren llegar a un convenio.

Sin embargo, no debe perderse de vista que, aun cuando el conciliador sugiera las fórmulas que pudieran llevar a que se resuelva la controversia, su adopción queda sujeta a la voluntad de las partes, quienes están en condiciones de aceptar o rechazar las propuestas realizadas por el conciliador, por lo que visto de esta manera, podría resultar similar el procedimiento llevado a cabo en la mediación y en la conciliación, que dicho sea de paso, también es considerada en una posición intermedia entre la autocomposición y la heterocomposición.

Sin embargo, a diferencia de la mediación, la conciliación normalmente es desempeñada por organismos o instituciones, a través de procedimientos formalizados en las leyes aplicables, por lo que es considerada como una institución más propia de la heterocomposición, la cual, puede clasificarse en:

- Judicial: Cuando la persona quien ejerce la conciliación es un juzgador o un auxiliar de este.

- Extrajudicial: Cuando quien la ejerce, es un órgano fuera de la organización judicial.⁴³
- Preprocesal: Cuando se manifiesta como una etapa previa a la iniciación o el desarrollo del proceso, tal como acontece con la audiencia previa y de conciliación dentro de juicios comunes.
- Intraprocesal: Cuando se presenta en cualquier momento dentro del desarrollo del proceso, previo a la emisión de sentencia.

2.4.5 Ombudsman

A. ANTECEDENTE HISTÓRICO EN GENERAL

Por lo que hace a la intervención del Ombudsman en su calidad de tercero ajeno a la controversia, contribuciones suficientes para intervenir en la resolución de la misma, se trae al presente trabajo, lo escrito por el Dr., Ovalle Favela en su libro, Teoría General del Proceso, en donde se desarrolla la evolución, que ha tenido el papel del Ombudsman a través de los años:

“El tercero ajeno a la controversia también puede asumir el papel de lo que en el derecho comparado se conoce como ombudsman. Esta institución nació en la Constitución sueca de 1809 como un representante o comisionado del Parlamento, encargado de cuidar por los derechos generales e individuales del pueblo; de recibir las quejas de los particulares contra actos de funcionarios públicos que se estimen violatorios de la ley; de llevar a cabo investigaciones sobre dichos actos así como de formular las recomendaciones que considere pertinentes para resolver el problema planteado.²⁷

El ombudsman se desarrolló durante el siglo XIX solo en Suecia y en el siglo xx se difundió primero en los otros Estados escandinavos (Finlandia, Dinamarca y Noruega); después de la Segunda Guerra Mundial ha tenido gran influencia en numerosos países que, con características propias, lo han venido adoptando.

⁴³ Instituciones como la Procuraduría Federal del Consumidor al resolver las controversias suscitadas entre consumidores y proveedores conforme al procedimiento conciliatorio, y la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros, a la que compete procurar la conciliación en los conflictos entre las instituciones financieras y los usuarios de los servicios Financieros, conforme a las facultades que le fueron conferidas en materia de conciliación por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.

Entre otros Estados podemos mencionar a Francia (el Mediator), España (el Defensor del Pueblo), Gran Bretaña (el Parliamentary Commissioner for Administration), Italia (el Difensore Civico) y Portugal (el Promotor de la Justicia).²⁸

En México la institución del ombudsman se introdujo en 1976 con la Procuraduría Federal del Consumidor, pues este organismo tiene funciones similares a las del ombudsman sueco del consumidor. Además de la función conciliatoria que hemos señalado, la Procuraduría también puede requerir a las autoridades competentes para que tomen las medidas adecuadas para combatir todo género de prácticas que lesionen los intereses del consumidor (art. 24, frac. xix, de la Ley Federal de Protección al Consumidor).

Posteriormente, en 1985 se introdujo en la UNAM, la Defensoría de los Derechos Universitarios, para conocer de las reclamaciones de estudiantes y miembros del personal académico por la afectación de los derechos que les otorga la legislación universitaria; realizar las investigaciones necesarias y proponer a las autoridades de la UNAM las soluciones que considere adecuadas. En 1989 se creó la Procuraduría Social del Distrito Federal, que conoce de las reclamaciones de los particulares contra las autoridades de dicha entidad federativa, realiza investigaciones sobre las mismas y formula recomendaciones.

El 5 de junio 1990 se creó la comisión Nacional de Derechos Humanos, la cual fue elevada a rango constitucional por decreto publicado en el DOF del 28 de enero de 1992. En el apartado "B" del art. 102 de la Constitución se autoriza al Congreso de la Unión y a las legislaturas de los estados para establecer organismos de protección de los derechos humanos, que conocerán de las quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa, provenientes de cualquier autoridad o servidor público, que violen esos derechos, con exclusión del Poder Judicial Federal.

Estos organismos (la comisión Nacional, las comisiones estatales de derechos humanos y la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal) conocen, dentro de sus respectivas competencias, de las quejas de probables violaciones a derechos humanos; llevan a cabo las investigaciones sobre estas; procuran la conciliación entre los quejosos y las autoridades señaladas como responsables, y formulan recomendaciones públicas autónomas no vinculatorias.

Como puede advertirse, los organismos inspirados en el ombudsman no emiten resoluciones obligatorias, sino recomendaciones cuya eficacia depende de la respetabilidad del organismo que las formula, de la fundamentación de sus propuestas y de la disposición de las autoridades para acatarlas.”⁴⁴

B. ANTECEDENTE HISTÓRICO DE LA PRODECON.

Ahora bien, una vez que contamos con el contexto histórico del Ombudsman, para efectos de la presente investigación, es necesario conocer también el antecedente del Ombudsman fiscal, es decir, la Prodecon, cuya creación, trajo consigo un cambio en el ámbito normativo mexicano, cuando el 5 de enero de 2004, fue adicionado el artículo 18-B al Código Fiscal de la Federación, en virtud del cual, se introducía en la legislación mexicana.

Sin embargo, Prodecon fue creada materialmente como organismo, hasta la publicación del en el Diario Oficial de la Federación del Decreto por el que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPRODECON), en la cual se regula su funcionamiento y se establece su estructura, el 4 de septiembre de 2006.

En virtud de lo anterior, la Prodecon fue dotada por el legislador, de plena autonomía de gestión, esto es, se le dio una naturaleza jurídica como organismo público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión, que tiene como finalidad garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante las atribuciones sustantivas que tiene a su cargo, pero con la particularidad de que no está sectorizada a la Administración Pública Federal, es decir, sin relación de subordinación con los órganos del Ejecutivo Federal.

De acuerdo con las características de los Ombudsman establecidas en el artículo 102, apartado B, de la Constitución Federal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se erige como el primer organismo de esta naturaleza en materia fiscal en México.

⁴⁴ Ovalle Favela, José, Óp. Cit., 25-26.

Entre otras atribuciones, en la citada Ley, el legislador le otorgó, el conocer y tramitar las quejas en contra de los actos emitidos contra los contribuyentes por las autoridades fiscales federales y formular, en su caso, Recomendaciones públicas, no vinculatorias respecto de la legalidad de dichos actos; confiriéndole de igual forma, la facultad para denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad penal, civil o administrativa de las autoridades fiscales federales.

En efecto, la Prodecon, constituye un avance en la protección de los derechos fundamentales y principios constitucionales de los contribuyentes frente a la actividad recaudadora del Estado, instituyéndose como un Ombudsman especializado en materia fiscal, cuyo objetivo, se insiste, es el de garantizar a los contribuyentes el acceso efectivo a un medio alternativo de solución de controversias, cuyo estudio será ampliado más adelante.

C. PRODECÓN EN LA PRÁCTICA

Primeramente, con base en todo lo hasta aquí estudiado, podemos concluir que los medios alternativos de solución de controversias, están encaminados a solucionar los conflictos entre las partes, de forma directa o a través del nombramiento de un tercero, que puede ser un mediador, conciliador o árbitro, que coadyuve en la solución alterna de conflictos.

Asimismo, de cada una de las instituciones antes estudiadas, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- **Negociación:** No hay tercero; se desarrolla con la sola presencia de las partes, en donde cada uno busca persuadir a la otra de que su percepción sobre una situación determinada es la correcta, y cuales aspectos de la postura de su contraparte pueden ser atendibles y en qué términos. De este modo, aunque la negociación fue comúnmente avistada como un enfrentamiento entre las partes, la tendencia actual lo califica como un proceso de trabajo en equipo o “negociación cooperativa”.

- Arbitraje: Un tercero imparcial está facultado por un común acuerdo entre las partes para poner fin a la controversia mediante la expedición de una decisión o laudo arbitral. Como se observa, esta vía sigue líneas generales de la resolución de controversias tradicional, sustituyendo al juez por un tercero, en este caso, no jurisdiccional.
- Mediación: Las partes también son guiadas por un tercero para llegar a una solución, pero el mediador no tiene la obligación de proponer la fórmula para resolver o evitar la controversia, y por ello puede o no formular una propuesta de solución. Son los propios interesados los que encuentran la solución al problema, guiados o asesorados por el mediador, y son las partes en conflicto las que definen la forma en que la misma se cumplirá.
- Conciliación: Un tercero debe proponer una fórmula conciliatoria; esto es, las partes le delegan el control del proceso al tercero (pero no la solución del mismo), y es el conciliador quien delimita los puntos en conflicto, asistiendo a las partes para que acuerden una solución, señalando un camino posible para llegar a la misma.

En los últimos dos casos, los terceros (mediador y conciliador), participan de forma neutral e imparcial, asisten a las partes sin tener capacidad de decisión y sus propuestas no son obligatorias para alguna de las partes, pues son estas quienes finalmente son libres de llegar o no a un acuerdo que ponga fin al conflicto.

Circunstancia similar ocurre con la Prodecon, aunque la diferencia con los defensores del contribuyente, es que estos actúan como mediadores y/o conciliadores, respecto de la materia de las quejas o reclamaciones en su carácter de Ombudsman, (que pueden ser, por ejemplo, sobre la calidad de los servicios de la Administración Tributaria y la violación de derechos del contribuyente).

Se afirma lo anterior, en virtud de que la mediación realizada dentro del procedimiento de quejas o reclamaciones, está inserta dentro de un procedimiento paralelo al jurisdiccional, por lo que su intervención no interrumpe los plazos para interponer recursos y al no llegar a un acuerdo, se emite una recomendación como culminación natural de los procedimientos que realizan los Ombudsman.

Además, destaca la importancia del papel de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como mediadora y facilitadora de los Acuerdos Conclusivos, como solución anticipada de diferendos en los procedimientos de comprobación fiscal.

En razón de lo anterior, queda demostrada la incorporación de las instituciones antes mencionadas, las cuales fueron retomadas y adaptadas en su ley orgánica y lineamientos, y están inmersas dentro de algunos de los servicios que presta a los contribuyentes, de entre los cuales, resaltan las quejas y reclamaciones, en que la Procuraduría puede fungir como un tercero que meramente trata de avenir a las partes para buscar una solución a determinada controversia, o como sucede en los acuerdos conclusivos, como medio alternativo y extra-jurisdiccional para:

- a) Dirimir diferencias entre contribuyentes auditados y autoridades fiscales y
- b) Regularizar la situación fiscal de los contribuyentes.

En razón de lo anterior, no obstante será objeto de estudio más adelante en el presente trabajo, con la única finalidad de ejemplificar la manera en que adaptaron estas instituciones dentro de los servicios que presta, resulta dable mencionar que el Acuerdo Conclusivo como medio alternativo no jurisdiccional de mediación, involucra las voluntades de ambas partes para resolver de forma convencional/transaccional el conflicto, constituyendo una alternativa a la resolución unilateral de una autoridad jurisdiccional.

Siendo por este motivo que el procedimiento seguido ante el Ombudsman, debe entenderse como un procedimiento paraprocesal creado como instrumento adicional a los procedimientos jurisdiccionales tradicionales, y tiene por objeto contribuir al acceso a la justicia, evitando dilaciones en la impartición de ésta, coadyuvando en la solución de los conflictos derivados de violaciones a los derechos humanos, mediante un sistema alternativo de protección de derechos.

En razón de lo anterior, los contribuyentes han encontrado en el Ombudsman un instrumento confiable para defenderse, eficaz y rápidamente, de vulneraciones a sus derechos fundamentales y principios constitucionales, cometidas por servidores públicos.

Ahora bien, una vez expuesto lo anterior, resulta claro de donde provienen las atribuciones con que cuenta la Prodecon frente a impuestos del orden federal de gobierno, siendo por este motivo que **se propone la creación de un organismo con semejantes atribuciones, que pueda ejercerlas, en aquellas controversias con motivo de impuestos del orden local de gobierno** de cada entidad federativa.

Sin embargo, dicha circunstancia será objeto de un análisis profundo más adelante, pues aún falta estudiar a la forma heteroaplicativa más común e importante de solución de controversias que todos conocemos, me refiero al proceso, por lo que previo a adentrarme al fondo de la propuesta materia de la presente investigación, es necesario el estudio de las generalidades del proceso, lo que también hará más evidente la importancia del Ombudsman fiscal.

2.4.6 Proceso

Previo a entrar al estudio del presente apartado, resulta conveniente recordar, que debe entenderse por juicio, proceso y procedimiento, entendiendo el proceso como un medio heterocompositivo de solución de controversias.

La palabra *juicio* proviene del latín *iudicium*, que en el derecho romano significaba la segunda etapa del proceso, desarrollada ante el *iudex* (juez), quien era designado por el magistrado.

Posteriormente, dejó de ser utilizada para referirse solo a una etapa del proceso y fue utilizada como homónimo de todo el proceso en sí, particularmente en el derecho común europeo.

A partir del siglo XVI, bajo la influencia de la doctrina del derecho canónico, fue sustituida por *processus*, *processus iudicii* y *processus iudicialis*, también de origen latino, sin embargo, en España fue conservada la expresión *juicio* y difundida en los países hispanoamericanos, paralelamente a la introducción de la expresión *proceso*, como sinónimo de juicio.

Una de las razones por las que *iudicium* fue sustituida por *processus*, fue a raíz de los muchos significados que se le dio a la misma, tal como sucede actualmente en los países de tradición hispánica, en donde la palabra juicio tiene, cuando menos, tres significados:

- a) Secuencia de actos (o procedimiento) a través de los cuales se tramita la sustanciación de todo un proceso
- b) Etapa final del proceso, en donde se llevan a cabo las conclusiones de las partes en litigio y el juzgador dicta sentencia.
- c) El resultado de la sentencia propiamente dicha.

A pesar de estar relacionados entre sí, estos tres conceptos son susceptibles de diferenciarse, debido a las características propias de cada una de ellas, tal como se demostrará a continuación:

A. Juicio

La palabra juicio, tiene varias acepciones, según el diccionario de la real academia española, por juicio debe entenderse:

“Operación del entendimiento que consiste en comparar dos ideas para conocer y determinar sus conclusiones”⁴⁵

En razón de lo anterior, debe relacionarse con el silogismo, de que se llega al juicio o conclusión como consecuencia de relacionar una premisa mayor (general) con una premisa menor (concreta).

Dentro del ámbito jurídico procesal, por juicio se entiende:

- Sinónimo de proceso jurisdiccional.
- Un momento del proceso jurisdiccional, en donde el juez que conoce del asunto, sentencia, resuelve, dirime la controversia, creando una situación particular, con un alcance concreto al resolver el litigio. (Que puede hacerse general, si de esta sentencia, deriva una jurisprudencia).

⁴⁵ Cfr. Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, voz: juicio, Espasa-Calpe, Madrid, 2001.

Sin embargo, el uso que tiene una mayor acepción en nuestros días es la plasmada en una obra emitida por el poder Judicial de la Federación, de donde se desprende que la palabra juicio

*“Se relaciona fácilmente con la idea de un funcionario judicial denominado Juez. Si por **juicio se entiende, entre otras acepciones, la operación mental que se realiza para dilucidar la solución de un problema dado**, y si se acepta que la resolución de un proceso depende de una sentencia dictada por un juzgador, entonces puede concluirse que ha de hablarse de **juicio** cuando se haga referencia expresa a la actuación que tiene un juez para dirimir una controversia llevada ante él.”⁴⁶*

(Énfasis añadido)

B. Proceso

Forma heterocompositiva y estatal de dar solución a las controversias o litigios suscitados entre partes procesales, autónoma de cualquier otra, en virtud de sus propias y claras características que le distinguen de las demás.

En razón de lo anterior, se denomina proceso al conjunto de actos desarrollados por el órgano jurisdiccional, las partes interesadas y los terceros ajenos a la relación sustancial, cuya finalidad, consiste en aplicar una ley o disposición general al caso concreto controvertido, para darle la solución correspondiente, tal como se describe en la tesis aislada que lleva por rubro.

“DEMANDA DE NULIDAD. PARA SU ADMISIÓN ES NECESARIO QUE EL ACTOR SEÑALE EL NOMBRE Y DOMICILIO DE LOS TERCEROS INTERESADOS, CUANDO LA MATERIA DE LA CONTROVERSIA SEA LA MODIFICACIÓN AL INGRESO GLOBAL GRAVABLE PARA EFECTOS DE REPARTO DE UTILIDADES.

El proceso es esencialmente un conjunto de actos desarrollados por el órgano jurisdiccional, las partes interesadas y los terceros ajenos a la relación sustancial, cuya finalidad consiste en aplicar una ley o disposición general al caso concreto controvertido para darle la solución correspondiente. Ahora bien, existe un tipo de terceros que no son ajenos a dicha relación, ya que su esfera jurídica puede afectarse en la resolución que se dicte en el proceso, de tal suerte que en esta hipótesis su

⁴⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Manual del Justiciable, Elementos de Teoría General del Proceso, Poder Judicial de la Federación, 1 ed., México, 2003, p.13.

llamamiento a juicio resulta esencial para configurar correctamente la relación litigiosa, en la medida en que ello permite la debida sustanciación del proceso y su conclusión. Así, cuando en un acta levantada con motivo de una visita domiciliaria se señale que el visitado, como retenedor, está afecto al impuesto relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado y, en consecuencia, tiene obligación de realizar el reparto de utilidades a sus trabajadores, y se ve afectado en la resolución administrativa por la modificación que en ella se realiza respecto al ingreso global gravable, es correcto que el Magistrado instructor, con fundamento en el artículo 208, fracción VII y penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, requiera a la actora para que manifieste el nombre y domicilio del sindicato de trabajadores de la empresa o de quien los represente.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”⁴⁷

(Énfasis añadido)

En razón de lo anterior, es dable sostener que el proceso jurisdiccional es:

“El conjunto de actos que, a través de diversas fases y dentro de un lapso específico, llevan a cabo dos o más sujetos entre los que ha surgido una controversia, a fin de que un órgano con facultades jurisdiccionales aplique las normas jurídicas necesarias para resolver la controversia, mediante una decisión revestida de fuerza y permanencia, moralmente denominada, sentencia.”⁴⁸

C. PROCEDIMIENTO.

Los procedimientos se manifiestan dentro y fuera del ámbito jurídico, en virtud de las diversas actividades donde existen reglas y maneras que conminan a observar ciertos pasos para llevar a cabo determinada actividad, reglas a las que todos deben ceñirse, para cumplir con determinado objetivo.

Dentro del ámbito jurídico, existen procedimientos no procesales, como por ejemplo, el procedimiento administrativo de ejecución, que como ya mencionamos, guarda gran relación con los procesos llevados a cabo ante instancias

⁴⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t., XVI, septiembre de 2002, p.1355.

⁴⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Óp. Cit, p.10.

materialmente jurisdiccionales y conlleva ciertas consecuencias jurídicas, pero se desarrolla en sede administrativa sin la injerencia de los órganos jurisdiccionales.

Asimismo, existen procedimientos para obtener licencias, autorizaciones, permisos, licencias sanitarias, por decir algunos, en donde deben seguirse una serie de pasos, y ceñirse a ciertas normatividades, para poder acceder a los referidos servicios.

El procedimiento actualiza el proceso y deriva de este, pues no puede existir un procedimiento sin un proceso, así como este último debe provenir de la existencia de un litigio o controversia.

En conclusión, podemos decir, que el proceso es el medio que busca poner fin a una controversia, mientras que en el procedimiento, se contemplan las formalidades que han de observar los sujetos procesales para cumplir con la finalidad de dicho proceso.

Sin estas formas, no puede perfilarse, conformarse y realizarse un proceso real, pues mientras un proceso es una sucesión de actos que se vinculan entre sí, respecto de un objeto común que es la solución de una controversia entre partes, el procedimiento es el conjunto de actos que se verifican dentro de un proceso instaurado con motivo de un litigio.

D. DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO.

El doctor Ovalle Favela define al derecho procesal administrativo como:

“La rama especial que estudia el proceso destinado a solucionar los conflictos que surgen entre los particulares y la administración pública, con motivo de la interpretación y aplicación de los actos y contratos de carácter administrativo.

El proceso administrativo es el medio a través del cual los particulares y eventualmente la propia administración pública pueden impugnar la legalidad o la validez de los actos de esta última o de los contratos administrativos. A través de dicho proceso, los tribunales administrativos establecen un control jurisdiccional sobre la legalidad de tales actos y contratos. La existencia del proceso y de los tribunales administrativos es uno de los elementos esenciales del Estado de derecho.

No basta que el Estado afirme que sujeta sus actos al imperio del derecho; es preciso, además, que los particulares tengan la posibilidad real de demandar al Estado o a la administración pública ante tribunales independientes, o al menos autónomos, que resuelvan sobre la legalidad de sus actos y contratos.

También en esta disciplina tenemos que distinguir, tomando en cuenta el sistema federal adoptado por el art. 40 de la *Constitución Política*, entre la legislación federal y la de las entidades federativas.”⁴⁹

Ahora bien, de lo anterior se desprende que, por lo regular, el juicio contencioso administrativo, se refiere al juicio iniciado por un particular, quien demanda a la administración pública ante un Tribunal cuando menos autónomo, para que resuelva sobre la legalidad o ilegalidad de los actos emitidos, en el presente caso, por una autoridad fiscal.

Esto fue definido también por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro de la Jurisprudencia:

“CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SE VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA SI EN EL PROCEDIMIENTO NO SE ESTABLECE LA PREVENCION PARA REGULARIZAR LA DEMANDA Y, EN CAMBIO, SE SEÑALA UNA CONSECUENCIA DESPROPORCIONADA A LA IRREGULARIDAD EN QUE SE INCURRIO.

*Para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución, se deben atender dos aspectos, uno de forma y otro de fondo. El primero, comprende los medios establecidos en el propio texto constitucional constituidos por la existencia de un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. El segundo, constituye el contenido, espíritu o fin último que persigue la garantía, que es el de evitar que se deje en estado de indefensión al posible afectado con el acto privativo o en situación que afecte gravemente sus defensas. De ese modo, **los medios o formas para cumplir debidamente con el derecho fundamental de defensa deben facilitarse al gobernado de manera que en cada caso no se produzca un estado de indefensión, erigiéndose en formalidades esenciales aquellas que lo garanticen. Por consiguiente, el juicio contencioso administrativo acorde con esos requisitos, debe contener condiciones que faciliten al particular la aportación de los elementos en que funde su derecho para sostener la ilegalidad de la resolución administrativa,***

⁴⁹ Ovalle Favela, José, Óp. Cit. P.76.

de manera que si la ley procesal no contempla la prevención al demandado para que regularice la demanda y, además, establece una consecuencia desproporcionada a la omisión formal en que incurre el gobernado, como lo es tenerla por no presentada, como acontece en el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, tal procedimiento es violatorio de la garantía de audiencia en tanto que se aparta de los principios fundamentales que norman el debido proceso legal, pues rompe el equilibrio procesal entre las partes al impedir al particular defenderse en contra del acto administrativo y de probar la argumentada.”

(Énfasis añadido)

Bajo este parámetro, es dable sostener que dentro del juicio contencioso administrativo, se encuentra el juicio de nulidad, en virtud del cual, el gobernado, debe tener a su alcance, todos aquellos elementos que le permitan demostrar y sostener, la ilegalidad de un acto o resolución administrativa, que afecta de forma negativa su esfera jurídica.

Sin embargo, además del juicio de nulidad, existen otros medios de defensa con que cuenta el gobernado, que van desde sede administrativa, hasta instancias jurisdiccionales, tal como lo se expondrá en el siguiente apartado.

2.5 Medios de defensa del contribuyente⁵⁰

Si bien es cierto que los actos de autoridad gozan de una presunción de legalidad, también es cierto que, como se mencionó con anterioridad, en muchas ocasiones, dichos actos podrían estar viciados o haber sido emitidos en transgresión a los derechos fundamentales y principios constitucionales de los contribuyentes.

En razón de lo anterior, y con la finalidad de crear un ambiente de mayor equilibrio en la relación jurídico-tributaria, en nuestro sistema jurídico se prevén diversos medios de defensa tradicionales, a los cuales, el contribuyente puede acudir en caso de percibir situaciones de conflicto y/o sufrir daño por actos de molestia por las autoridades fiscales de carácter federal, local y municipal.

⁵⁰ Verduzco Reina, Carlos Javier y Rabindrana Cisneros García, Juan, Derecho Procesal Fiscal y Aduanero, México, Tax Editores Unidos y el Centro Universitario de Estudios Jurídicos, 2ª Edición, 2019.

Lo anterior, ocurre cuando el contribuyente advierte supuestas ilegalidades en el actuar de la autoridad, en donde normalmente al no estar de acuerdo con la determinación, cobro de contribuciones o imposición de créditos. De manera general, la defensa del contribuyente puede ser ejercida de forma administrativa, jurisdiccional y no jurisdiccional.

A. Defensa administrativa del contribuyente.

La defensa de los contribuyentes puede realizarse a través de recursos administrativos, que posibilitan impugnar los actos y resoluciones de las autoridades fiscales que vulneren derechos, interponiéndose ante la propia autoridad fiscal, como ocurre en los Recursos de Inconformidad y de Revocación.

Dichos recursos se tramitan ante la misma autoridad que cometió el acto que perjudica en la esfera jurídica del contribuyente o bien, ante su superior jerárquico. Estos son medios de defensa son optativos, ya que el contribuyente no tiene obligación de agotarlos antes de acudir ante un órgano jurisdiccional o de interponer otro medio de defensa, asimismo, dichos recursos tienen un bajo grado de resolución satisfactoria para el contribuyente al interponerse ante la misma autoridad, que por lo general confirman el acto de molestia, dificultando una buena defensa para los contribuyentes.

B. Defensa jurisdiccional del contribuyente.

Por su parte, los medios jurisdiccionales de defensa, son mecanismos en donde un tercero imparcial que ejerce la función jurisdiccional, dirime las controversias entre la autoridad fiscal y el contribuyente, resolviéndose ante tribunales o jueces, cuya función se entiende como una función del poder público para que un tercero imparcial resuelva una cuestión jurídica controvertida, mediante pronunciamientos con fuerza legal, intrínsecamente imparcial.

Los medios materialmente jurisdiccionales más importantes para efecto del presente trabajo, son el Juicio Contencioso Administrativo y el Juicio de Amparo.

Sin embargo, la resolución jurisdiccional de conflictos fiscales implica ciertas limitaciones para el contribuyente, toda vez que suele desarrollarse en un periodo temporal más extenso que los recursos administrativos, además de que este puede carecer de solvencia económica para sufragar una representación legal adecuada, circunstancia que afecta directamente a su persona y patrimonio.

C. Defensa no jurisdiccional del contribuyente.

Los medios de defensa no jurisdiccionales, son como se vio con anterioridad, medios alternativos de solución de controversias, contemplados como mecanismos en donde, sin utilizar la función jurisdiccional, se promueven y protegen los derechos de los gobernados mediante procedimientos usualmente más flexibles, sin embargo, en materia fiscal, nuestro sistema jurídico únicamente contempla aquellos servicios que presta la Prodecon.

Dicho organismo, tiene un papel fundamental en la defensa no jurisdiccional de los contribuyentes, ya que su objetivo es proteger, defender y observar los derechos de quienes pagan impuestos; y asimismo, tiene la misión de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia fiscal en el orden federal, con base en las atribuciones inmersas en los servicios que presta.

Actualmente, la Prodecon puede conocer sobre casi cualquier acto en materia tributaria, emitido únicamente por autoridades fiscales federales, de los organismos fiscales autónomos como IMSS e INFONAVIT, e incluso por las autoridades fiscales coordinadas de las 32 entidades federativas.

En este contexto, dicha Procuraduría defiende a los contribuyentes a través los servicios que presta, como son Quejas y Reclamaciones, Acuerdos conclusivos, Asesoría jurídica y Orientación, entre otros, sin embargo, su competencia está muy limitada, ya que se restringe a controversias del orden federal cuya suerte principal (contribución o créditos fiscales) no exceda en 30 veces al salario mínimo vigente en la Ciudad de México (ahora Unidad de Medida y Actualización "UMA") elevado al año, es decir \$925,165.50, para el año 2019.

Lo anterior, puede considerarse como dejar en estado de indefensión a los contribuyentes cuya controversia tenga una cuantía mayor a la establecida, sin embargo, considero que una verdadera limitación existe, para aquellos contribuyentes quienes soliciten sus servicios por controversias con motivo de impuestos y demás contribuciones en el orden local de gobierno,

Por lo tanto, en la presente investigación, se propone la creación de un organismo en el orden local de gobierno de cada entidad federativa, con atribuciones semejantes a las que tiene la Prodecon, pero que pueda prestar sus servicios a aquellos contribuyentes quienes tengan una controversia con las autoridades fiscales, con motivo de impuestos del orden local de gobierno, pues son estos contribuyentes quienes quedan en verdadero estado de indefensión, en virtud de que las atribuciones de dicha Procuraduría, no alcanzan a satisfacer sus necesidades.

En alcance a lo anterior, la importancia de crear un organismo en el orden local de gobierno, con facultades semejantes a las que tiene la Prodecon, resulta también si tomamos en cuenta que con esto, **podría desahogarse en gran medida, la carga de trabajo que tienen los Tribunales Locales ya que a la postre, repercute también en los Tribunales Federales**, siendo con esa intención que, a continuación, se desglosan los medios de defensa del contribuyente en las esferas federal y local, con la Ciudad de México como muestra, *quod* entidad federativa, para entender de forma homóloga como podría funcionar la defensa del contribuyente en las demás entidades.

2.5.1 Medios de defensa administrativa en el orden federal

Los principales recursos administrativos a favor de los contribuyentes que pueden ser tramitados a nivel federal y en los que enseguida abundaremos son: Recurso de Revocación, Recurso de Inconformidad ante el IMSS y ante el INFONAVIT y el Recurso de Revocación contemplado en la Ley de Comercio Exterior.

A. Recurso de Revocación (Código Fiscal de la Federación)⁵¹: Es resuelto por la propia autoridad fiscal. Ahora bien, en el Código Fiscal de la Federación, dicho recurso se contempla como un medio de control interno de legalidad que tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su propia actuación para determinar su conformidad a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución impugnada.

1. Procedencia: El Recurso de Revocación procede contra:

- a. Resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
- b. Determinen contribuciones, accesorios y aprovechamientos.
- c. Nieguen la devolución de cantidades que proceda conforme a la ley.
- d. Dicten las autoridades aduaneras.
- e. Agravien fiscalmente al particular, salvo el Procedimiento de Aclaración Administrativa (artículo 33-A CFF) Resoluciones favorables a particulares (artículo 36 CFF) y Solicitud de condonación de multas (artículo 74 CFF).
- f. Actos de autoridades fiscales que:
 - i. Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido.
 - ii. Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución.
 - iii. Afecten el interés jurídico de terceros.

2. Plazo para interponer el recurso: El plazo para este recurso es dentro de los 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal, presentación que a partir de 2016 se realiza mediante el buzón tributario. Lo anterior con excepción de interponerse:

⁵¹ Código Fiscal de la Federación - "Artículo 116.- Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación."

“...porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como de bienes legalmente inembargables o actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo”⁵².

3. Autoridad competente: La autoridad que emitió el acto, p.e. una Administración Jurídica Local o la Administración General de Grandes Contribuyentes.

B. Recurso de Inconformidad en la Ley del Seguro Social⁵³: Regulado en la Ley del Seguro Social, es un medio de defensa, de revisión jerárquica, que pueden interponer los trabajadores o patrones contra actos definitivos emitidos por el IMSS que no consientan.

1. Procedencia: Procede contra actos o resoluciones definitivas del IMSS, que lesionen los derechos como contribuyentes de los patrones, asegurados o beneficiarios (trabajadores y sus dependientes), tales como:

- a. Resoluciones que determinen cuotas obrero– patronales omitidas.
- b. Resoluciones que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- c. Resoluciones que establezcan diferencias en la liquidación de cuotas obrero–patronales.

⁵² Artículo 127 del Código Fiscal de la Federación.

⁵³ Ley del Seguro Social – “Artículo 295. Las controversias entre los asegurados o sus beneficiarios y el Instituto sobre las prestaciones que esta Ley otorga, deberán tramitarse ante los Tribunales Federales en materia laboral, en tanto que las que se presenten entre el Instituto y los patrones y demás sujetos obligados, se tramitarán ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.”

d. Resoluciones que determinen créditos fiscales.

2. Plazo para interponer el recurso: Su plazo es de los 15 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto definitivo que se impugna.

3. Autoridad competente: Se presenta ante la sede delegacional o subdelegacional correspondiente a la autoridad emisora del acto, resolviendo el Consejo Consultivo Delegacional.

C. Recurso de inconformidad en la Ley del INFONAVIT:⁵⁴ Regulado en la Ley del INFONAVIT, es un medio de defensa de revisión jerárquica, que pueden interponer trabajadores o patrones contra actos del Instituto que afecten sus derechos.

1. Procedencia: Procede en los casos de desacuerdo de las empresas y de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción ante el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione derechos de los trabajadores inscritos, sus beneficiarios o de los patrones.

Ahora bien, con base en los artículos 9 y 12 del Reglamento de la Comisión de Inconformidades del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores asimismo, procede el recurso de inconformidad contra las resoluciones individualizadas del Instituto, que los trabajadores, sus beneficiarios o los patrones estimen lesivas de sus derechos. No procederá contra resoluciones de carácter general expedidas por el propio Instituto y será desechado de plano cuando haya sido interpuesto contra actos que no estén comprendidos en el artículo 52 de la Ley o haya sido presentado fuera del término establecido en el artículo anterior.

2. Autoridad competente: La Comisión de Inconformidades del INFONAVIT.

⁵⁴ Artículo 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

3. Plazo para interponer el recurso: Puede interponerse dentro de 30 días para los trabajadores, sus causahabientes o sus beneficiarios, y 15 días para los patrones, contados en ambos casos, a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación del acto respectivo o del día que el interesado haya tenido conocimiento del acto recurrido, señalando tal circunstancia bajo protesta de decir verdad.⁵⁵

D. Recurso de Revocación en la Ley de Comercio Exterior:⁵⁶ Es un medio de control interno de legalidad que tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su actuación para determinar su conformidad a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución que determine cuotas compensatorias a la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

1. Procedencia: Procede, entre otros, contra resoluciones:

- a. En materia de mercado de país de origen o que nieguen permisos previos o de participación en cupos de exportación o importación.
- b. En materia de certificación de origen.

⁵⁵ Artículo 11 del Reglamento de la Comisión de Inconformidades del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

⁵⁶ Ley de Comercio Exterior – “Artículo 94.- El recurso administrativo de revocación podrá ser interpuesto contra las resoluciones:

- I. En materia de marcado de país de origen o que nieguen permisos previos o la participación en cupos de exportación o importación;
- II. En materia de certificación de origen;
- III. Que declaren abandonada o desechada la solicitud de inicio de los procedimientos de investigación a que se refieren las fracciones II y III del artículo 52;
- IV. Que declaren concluida la investigación sin imponer cuota compensatoria a que se refieren la fracción III del artículo 57 y la fracción III del artículo 59;
- V. Que determinen cuotas compensatorias definitivas o los actos que las apliquen;
- VI. Por las que se responda a las solicitudes de los interesados a que se refiere el Artículo 89 A;
- VII. Que declaren concluida la investigación a que se refiere el artículo 61;
- VIII. Que desechen o concluyan la solicitud de revisión a que se refiere el artículo 68, así como las que confirmen, modifiquen o revoquen cuotas compensatorias definitivas a que se refiere el mismo artículo;
- IX. Que declaren concluida o terminada la investigación a que se refiere el artículo 73;
- X. Que declaren concluida la investigación a que se refiere el artículo 89 B;
- XI. Que concluyan la investigación a que se refiere la fracción IV del artículo 89 F, y
- XII. Que impongan las sanciones a que se refiere esta Ley.

Los recursos de revocación contra las resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas, se impondrán ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En los demás casos, el recurso se interpondrá ante la Secretaría.”

- c. Que determinen cuotas compensatorias definitivas y sus actos de aplicación.

2. Plazo para interponer el recurso: El plazo de interposición o es dentro de los 30 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por la autoridad fiscal federal. Es necesario su agotamiento para que proceda el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

3. Autoridad competente: El recurso es resuelto por la SHCP cuando se trata de resoluciones en materia de certificación de origen y actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas, en los demás casos, resuelve la Secretaría de Economía.

2.5.2 Medios de defensa jurisdiccional en el orden federal

Los medios jurisdiccionales en el ámbito fiscal federal son el Juicio Contencioso Administrativo Federal (Como ya se mencionó, para efecto del presente estudio, solo abordaremos el Juicio de Nulidad) contemplado en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y el Juicio de Amparo, regulado por la Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la CPEUM.

A. Juicio Contencioso Administrativo (Juicio de Nulidad): “El contencioso administrativo en nuestro derecho procesal nos refiere, de manera inicial, el diseño de un esquema de control de la legalidad que deben contener los actos administrativos para considerarse válidos.”⁵⁷

En razón de lo anterior, podemos decir que el Juicio Contencioso Administrativo, es un medio materialmente jurisdiccional, en donde el contribuyente no satisfecho por la resolución de algún recurso administrativo o que sea afectado por actos de autoridad, decretos y acuerdos de carácter general –diversos a los reglamentos–, puede demandar su nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

⁵⁷ Verduzco Reina, Carlos Javier y Rabindrana Cisneros García, Juan, Derecho Procesal Fiscal y Aduanero, México, Tax Editores Unidos en colaboración con el Centro Universitario de Estudios Jurídicos, 2ª Edición, 2019, p. 265.

1. Procedencia: En materia tributaria, el Juicio Contencioso Administrativo procede contra resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos siguientes:

- a. Los dictados por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos que determinen la existencia de una obligación fiscal la fijan en cantidad líquida o den las bases para su liquidación.
- b. Los que nieguen la devolución de un ingreso regulado por el CFF, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- c. Que causen agravio en materia fiscal distinto al que se refieren los puntos anteriores, y acuerdos generales auto aplicativos diversos a los reglamentos.
- d. Multas por infracciones a normas administrativas federales.
- e. Pensiones y prestaciones sociales de militares y civiles cuando sean a cargo del erario federal o del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- f. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.
- g. Decretos mediante los cuales se imponga al contribuyente una mayor carga tributaria u obligaciones de dar, hacer y no hacer.

2. Plazo para promover el Juicio de Nulidad: El plazo para promoverlo mediante la Vía Ordinaria es dentro de 30 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada, o a en el que haya iniciado la vigencia del decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea auto aplicativa.

Si el Juicio de Nulidad se tramita por Vía Sumaria, el plazo para promoverlo es dentro de los 30 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada; solo puede promoverse para impugnar las siguientes resoluciones definitivas, cuando su importe no exceda en 15 veces al salario mínimo general vigente en la CDMX elevado al año al momento de su emisión:

- a. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en las que se fije en cantidad líquida un crédito fiscal.
- b. Que únicamente impongan multas o sanciones por infracción a normas administrativas federales.
- c. Que requieran el pago de pólizas de fianza o garantías otorgadas a favor de la Federación, organismos fiscales autónomos o entidades paraestatales federales.
- d. Las de un recurso administrativo contra alguna de las resoluciones ya citadas.

3. Autoridad competente para resolver: Es el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en particular su Sala Superior y sus Salas Regionales Metropolitanas.

B. Juicio de Amparo: Medio jurisdiccional de control constitucional por el que un gobernado acude ante los Juzgados y Tribunales del Poder Judicial de la Federación (PJF) para reclamar su justicia y protección contra un acto de un órgano estatal o contra una ley, cuando vulnere sus derechos fundamentales y principios contemplados por la CPEUM o por los Tratados Internacionales de los que sea parte el Estado Mexicano, en este caso, como contribuyente.

1. Procedencia Existen dos tipos de Juicios de Amparo: Directo e Indirecto.

- a. Amparo Directo: Procede contra sentencias definitivas y resoluciones que no pueden ser modificadas o revocadas por un recurso ordinario.
- b. Amparo Indirecto: Procede contra:
 - i. Leyes federales, tratados internacionales, Constituciones de las entidades federativas, reglamentos, decretos o acuerdos; actos u omisiones de autoridades distintas a los tribunales judiciales, administrativos o laborales;

- ii. Actos, omisiones o resoluciones derivados de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio cuando la resolución sea definitiva o los actos sean de imposible reparación.
- iii. Actos de tribunales realizados fuera de juicio o después de concluido.
- iv. Actos de imposible reparación dentro de juicio.
- v. Actos dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas al mismo.

2. Plazo: El plazo para promover el Juicio de Amparo es dentro de los 15 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acto o de la resolución reclamada, o aquél en que el quejoso haya conocido o se ostente sabedor del acto reclamado o de su ejecución. Cuando se reclame una regla general auto aplicativa, es decir, cuando las posibles afectaciones a los derechos fundamentales derivados de la norma surgen automáticamente con su entrada en vigor, el plazo es de 30 días.

3. Autoridad competente para resolver: El Amparo Directo es resuelto por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa. Si el caso lo amerita, resuelve la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Mientras que el Amparo Indirecto es resuelto por los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa.

2.5.3 Medios de defensa administrativa del en el orden local

Estos medios de defensa son un control de la legalidad, de los actos de autoridad y resoluciones emitidas por autoridades locales.

A. Recurso de Revocación

En la Ciudad de México únicamente cuenta con el Recurso de Revocación previsto en el CFCDMX, dirimido por la propia autoridad que emitió el acto impugnado o **aquella autoridad administrativa que cuente con las facultades suficientes según su normatividad interna para conocer y resolver el mismo.**

Este medio de control interno de legalidad tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su propia actuación para determinar si es conforme a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar dicha resolución impugnada. La interposición de este recurso es optativa, pues existe la posibilidad de promover Juicio de Nulidad sin agotar el Recurso de Revocación.

En consecuencia, existe la posibilidad de que en caso de haber interpuesto el referido recurso y que su resolución confirme total o parcialmente el acto de autoridad o resolución, la cual será también impugnable ante el **Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México**. Inclusive, si el promovente de dicho recurso se desiste podrá promover un Juicio de Nulidad ante el Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México en contra del acto originalmente impugnado mediante Recurso.

No obstante, de no haber agotado el recurso de revocación y promovido Juicio de Nulidad, no podrá interponer el recurso administrativo con posterioridad a ello. Lo anterior será aplicable siempre que el promovente lo realice dentro del plazo de 4 meses que tiene la Autoridad para resolver dicho recurso.

Existen dos vías para tramitar dicho Recurso de Revocación:

- a. Recurso de revocación en la vía tradicional: Se substancia recibiendo las promociones y demás documentales en manuscrito o impresos en papel, formando un expediente físico en papel, donde se agregan las actuaciones procesales del propio recurso.
- b. Recurso de revocación en línea: Es substanciado y resuelto en todas sus etapas previstas en el CFCDMX a través del Sistema que la propia Secretaría de Finanzas de la Ciudad de México implemente, formando un expediente electrónico.

1. Procedencia: El recurso de revocación procede en contra de:

- a. Las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales a que se refiere el artículo 7 del CFCDMX que:

2. Plazo: Es dentro de los 15 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acto impugnado. En caso de que el recurrente no manifieste su opción al momento de presentar el recurso, se entenderá que lo tramita por la vía tradicional.⁵⁸

3. Autoridad competente: En ambas vías, la Procuraduría Fiscal de la Ciudad de México.

2.5.4 Medios de defensa jurisdiccional en el orden local

En el orden local, estos consisten en el Juicio Contencioso Administrativo Estatal, la Acción Pública, y las Consignaciones en pago, todos interpuestos ante el Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México.

A. Juicio Contencioso Administrativo Estatal (Juicio de Nulidad)

Es un medio jurisdiccional mediante el cual el contribuyente no satisfecho por la resolución de algún recurso administrativo o que sea afectado por actos de la autoridad, decretos y acuerdos de carácter general –diversos a los reglamentos–, puede demandar la nulidad del acto, decreto o acuerdo ante el Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México.

Existe la posibilidad de sustanciar y resolver el Juicio Contencioso en todas sus etapas, y de los procedimientos que deben llevarse a cabo, a través del Sistema Digital de Juicios, sistema informático establecido por el Tribunal a efecto de registrar, controlar, procesar, almacenar, difundir, transmitir, gestionar, administrar y notificar el procedimiento por vía electrónica.

1. Procedencia: El Juicio Contencioso Administrativo procede contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos siguientes:

- a. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, así como de la tesorería de la Ciudad de México, en que

⁵⁸ Artículo 444 del Código Fiscal para el Distrito Federal.

se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

- b. Que causen agravio en materia fiscal, distinto al que se refiere el punto anterior, y acuerdos generales auto aplicativos diversos a los reglamentos. Multas por infracciones a normas administrativas estatales.
- c. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.
- d. Decretos mediante los cuales se imponga al contribuyente una mayor carga tributaria u obligaciones de dar, hacer y no hacer.

En la misma tesitura, existen causales de improcedencia para el presente recurso, las cuales son de estudio preferente y deberán quedar probadas plenamente, analizándose de oficio o a petición de parte, de acuerdo con el artículo **92** de la **Ley de Justicia Administrativa de la Ciudad de México**, actualizándose al promoverse una demanda en contra de:

- a. Contra actos o resoluciones de autoridades ajenas a la Ciudad de México;
- b. Si las autoridades de la Ciudad de México actúan como autoridades federales;
- c. Contra actos o resoluciones del propio Tribunal;
- d. Contra actos o resoluciones que sean materia de otro juicio o medio de defensa pendiente de resolución, promovido por el mismo actor, contra las mismas autoridades y por el mismo acto administrativo, aunque las violaciones reclamadas sean distintas;
- e. Contra actos o resoluciones que hayan sido juzgados en otro juicio o medio de defensa, en los términos del punto anterior;
- f. Contra actos o resoluciones que no afecten los intereses legítimos del actor, que estén consumados irreparablemente o que hayan sido consentidos expresa o tácitamente, entendiéndose por estos últimos aquellos actos contra los que no se promovió el juicio dentro de los plazos señalados por esta Ley;

- g. Contra resoluciones que no afecten el interés jurídico del actor, en los casos establecidos por la Ley de Justicia Administrativa de la Ciudad de México;
- h. Contra reglamentos, circulares o disposiciones de carácter general, que no hayan sido aplicados concretamente al promovente;
- i. Cuando de las constancias de autos apareciere fehacientemente que no existen las resoluciones o actos que se pretenden impugnar;
- j. Cuando hubieren cesado los efectos de los actos o resoluciones impugnados, o no pudieren producirse por haber desaparecido el objeto del mismo;
- k. Contra actos o resoluciones revisables de oficio por las autoridades administrativas de la Ciudad de México, en el plazo establecido para tal efecto;
- l. Contra resoluciones administrativas dictadas en cumplimiento de Acción Pública.
- m. En los que dicte la Ley de Justicia Administrativa de la Ciudad de México.

2. Plazo: Los particulares deben presentar la demanda dentro de los 15 días hábiles, contados a partir del siguiente al que surta efectos la notificación del acto impugnado, según la ley que lo rige, o del día siguiente a aquel en que el actor hubiere conocido, o se hiciera sabedor del mismo o de su ejecución⁵⁹.

3. Suspensión: La suspensión de la ejecución de los actos impugnados sólo puede ordenarse a solicitud del actor, por el Magistrado Instructor que conoce del asunto, quien de inmediato lo comunicará a las autoridades demandadas para su cumplimiento, con independencia de que posteriormente pueda recurrirse.⁶⁰

⁵⁹ Artículo 56 de la Ley de Justicia Administrativa de la Ciudad de México.

⁶⁰ Artículo 71 de la Ley de Justicia Administrativa de la Ciudad de México.

La suspensión también podrá consistir en la orden de custodia del folio real del predio al Registro Público de la Propiedad y de Comercio de la Ciudad de México, cuando se trate de un juicio de nulidad o lesividad, relacionado con desarrollo urbano, construcciones, inmuebles u ordenamiento territorial, para evitar la inscripción de actos que impidan la ejecución de la sentencia que resuelva el fondo del asunto y la protección del patrimonio a terceros.

Tratándose de créditos fiscales o de multas administrativas, se concederá la suspensión si y solo si se garantiza su importe ante la Tesorería de la Ciudad de México de acuerdo con el CFCDMX.

3. Vía: Por regla general, el Juicio Contencioso Administrativo se sustancia y resuelve en la Vía Sumaria en los casos contemplados por la Ley de Justicia Administrativa de la Ciudad de México y por excepción en Vía Ordinaria. Se desarrolla en la Vía Sumaria cuando se impugnan resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de 4,000 veces la Unidad de Medida y Actualización vigente al momento de su emisión, siempre que se trate de alguna de las resoluciones definitivas siguientes:

- e. Las dictadas por autoridades de la Ciudad de México, por las que se fije en cantidad líquida un crédito fiscal;
- f. Que únicamente impongan multas o sanciones, pecuniaria o restitutoria, por infracción a las normas administrativas vigentes en la Ciudad de México,
- g. Que exijan el pago de créditos fiscales, cuando el monto de los exigibles no exceda el importe citado;
- h. Las recaídas a un recurso administrativo, cuando la impugnada sea alguna de las consideradas en los puntos anteriores y su importe no exceda el citado.

Para determinar la cuantía en los mencionados casos a, b y c, sólo se considera el crédito principal, sin accesorios ni actualizaciones. Asimismo, para determinar la procedencia de la Vía, cuando en un

mismo acto se contenga más de una determinación de las mencionadas anteriormente no se acumulan sus montos.

La demanda deberá presentarse por escrito dirigido al Tribunal, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada o del día siguiente al que se hubiera tenido conocimiento u ostentado sabedor del mismo o de su ejecución.⁶¹

4. Autoridad competente para resolver: La Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, sus cinco Salas Ordinarias y sus Salas Auxiliares.

B. La Acción Pública

La Acción Pública es el procedimiento por medio del cual el Tribunal conoce directamente las situaciones fácticas o jurídicas que causen afectaciones en el patrimonio de las personas u órganos en virtud de obras realizadas por el gobierno en ejercicio de sus funciones.

1. Procedencia: Procede contra actos que generen la inconformidad de personas físicas o morales que acrediten tener interés legítimo o de órganos de representación ciudadana que se consideren afectados en su esfera patrimonial o jurídica, que incidan directamente en la armonía de la comunidad del accionante, por construcciones, cambios de uso del suelo o cambios del destino del suelo u otros aprovechamientos de inmuebles, que contravengan lo establecido en la Ley de Desarrollo Urbano del Distrito Federal, su Reglamento, el Reglamento de Construcciones del Distrito Federal y los Programas ambientales y de desarrollo urbano vigentes.

2. Plazo: La acción pública se interpondrá por escrito dirigido al Tribunal dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a la fecha en que se tuvo conocimiento de las situaciones fácticas o jurídicas previstas en el punto anterior.

⁶¹ Artículo 56 de la Ley de Justicia Administrativa de la Ciudad de México.

3. Autoridad competente para resolver. Resuelve el Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México. Una vez admitida la Acción, se emplaza a la Procuraduría Ambiental y del Ordenamiento Territorial en su carácter de garante del cumplimiento de disposiciones jurídicas ambientales y de ordenamiento territorial.

C. Consignaciones en pago.

El pago no admitido de una contribución por una autoridad fiscal puede ser consignado por el contribuyente mediante escrito dirigido al Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México, acompañando cheque certificado o de caja a nombre de la Tesorería de la Ciudad de México, o a través de los medios establecidos por el CFCDMX y del formato respectivo

1. Procedencia Cuando una autoridad fiscal se oponga a admitir el pago de una contribución, el contribuyente podrá presentar un escrito en virtud del cual, asiente dicha situación y acompañe el pago que la autoridad no ha aceptado recibir, en el caso en que no se reúnan los requisitos señalados en la Ley, el Presidente del Tribunal prevendrá al interesado por única ocasión, a efecto de que subsane las omisiones dentro del término de 3 días hábiles, de lo contrario se tendrá por no hecha la consignación.

2. Plazo: En el momento en que una autoridad fiscal estatal no acepte el pago de alguna contribución dentro del ámbito de su competencia.

3. Substanciación: Si la solicitud reúne los requisitos señalados y se atiende adecuadamente la prevención, el Presidente del Tribunal de Justicia Administrativa lo remitirá a la autoridad fiscal en un término de 3 días hábiles y se tendrá por realizado el pago ante dicha autoridad.

2.6 Competencia

Ahora bien, ya conocemos los medios de defensa y los medios alternativos de solución de controversias con que cuenta el contribuyente frente a los actos de autoridad y resoluciones que emite la autoridad fiscal, por lo tanto, resulta preciso

entrar al estudio de aquellas contribuciones sobre las cuales, versa la competencia de las autoridades materialmente jurisdiccionales, así como la misma Procuraduría, y de las que se propone, conozca aquel organismo creado, con atribuciones similares, pero con competencia en el orden local de gobierno de cada entidad federativa.

En virtud de lo anterior, también resulta de suma importancia, primeramente, conocer cómo se clasifica la competencia de un organismo, para posteriormente entrar particularmente al ámbito de su competencia de acuerdo con la atribuciones que le fueron otorgadas.

Por lo anterior, comenzamos el presente capítulo presentando la siguiente clasificación que la doctrina realiza para la competencia.⁶²

2.6.1 Concepto y clasificación de competencia

La palabra competencia, deriva del latín y significa, aptitud o idoneidad, sin embargo, en el derecho procesal, y para efectos del presente trabajo, se trae la definición que dio Alcalá Zamora, quien sostuvo que por competencia se entiende

“... la aptitud que el orden jurídico otorga a los órganos del Estado para que, válidamente, puedan ejercer determinados derechos y cumplir con ciertas obligaciones, vinculadas con el ejercicio de la función jurisdiccional”⁶³

Sin embargo, se trata de una aptitud, en estricto sentido, en razón de que únicamente el legislador, puede determinar a través de las Leyes, que un órgano del Estado sea propiamente, apto para ejercer una atribución y que cuente con las atribuciones o facultades necesarias para cumplir obligaciones al resolver un caso concreto en el cual intervenga.

Por lo anterior, debe precisarse que ningún órgano puede por sí mismo, dotarse de competencia o atribuciones para intervenir de alguna forma en cualquier problemática planteada.

⁶² Suprema Corte de Justicia de la Nación, Óp. Cit, p.p. 57-61.

⁶³ Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto, Estudios de teoría general del proceso e historia, UNAM, México, 1974, p. 104

En virtud de lo anterior, la competencia podría utilizarse como jurisdicción, sin embargo no ocurre así, en razón de que puede existir jurisdicción sin competencia, esto es así, toda vez que existen órganos jurisdiccionales quienes pueden tener plena jurisdicción para conocer de ciertos asuntos, pero pueden no tener competencia para conocer de alguno que salga de sus atribuciones.

Por todo lo hasta aquí señalado, resulta conveniente exponer brevemente, la clasificación de competencia que para efectos del presente trabajo, considero es la más adecuada.

- **Objetiva y subjetiva:** Es objetiva de acuerdo con el órgano jurisdiccional en sentido estricto, subjetiva, por lo que hace a la competencia del sujeto que es titular del órgano jurisdiccional.
- **Por cuantía:** Es determinada en razón del monto del negocio, de los intereses económicos que vayan a debatirse en el proceso.
- **Por territorio:** Atiende a cuestiones geográficas, es decir, de acuerdo con la división que presente el órgano jurisdiccional u organismo de que se trate, ya sean circuitos, regiones, administraciones, delegaciones, debe ir acorde con los espacios específicos que se les asignen a quienes ejerzan funciones dentro de ellos.
- **Por materia:** Se determina según la materia del asunto, que, entre otras cuantas, puede ser civil, penal, mercantil, familiar, administrativa, laboral.
- **Por grado:** Esto equivale a pensar en las diversas instancias que puede tener el proceso, es decir, de primera a segunda instancia, supone una jerarquización entre órganos jurisdiccionales.
- **Por prevención:** En términos simples, se da cuando uno de varios jueces quienes ostentan la misma competencia, recibe un asunto y se dispone a resolverlo, aun cuando otros más pudieran hacerlo.
- **Por elección:** Esta especie de competencia, es en la cual, las partes de común acuerdo, deciden someterse a una jurisdicción y competencia de algún determinado Juez, como sucede en los contratos, en donde son las

partes quienes eligen la competencia a que se sujetarán en caso de cualquier posible litigio.

- **Concurrente y exclusiva:** La concurrente es aquella en la que varios tribunales gozan de competencia para conocer de algún asunto específico, mientras que la exclusiva, es aquella que ostenta un solo tribunal, quien de forma exclusiva, conocerá de algún negocio o litigio.
- **Por atracción:** Este tipo de competencia es utilizada a menudo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o en el área fiscal, por la Sala Superior del TFJA, en virtud de la cual, ejercen una facultad prevista en la Ley para atraer determinado asunto y conocer de él.
- **Prorrogable e improrrogable:** Prorrogable es aquella en virtud de la cual, un órgano jurisdiccional dotado de competencia para conocer de un asunto, extiende tal competencia para analizar cuestiones para las cuales, antes no tenía competencia, es preciso mencionar que en estas circunstancias, dicha extensión debe estar fundada en derecho. Por su parte, improrrogable la competencia en virtud de la cual, la ley impide al órgano jurisdiccional extender su competencia.
- **Por acumulación de acciones o procesos.** Esta competencia procede dependiendo de la acumulación de varias acciones dentro de un mismo proceso. Esta situación conduce a una extensión de la competencia de un Juez quien, al conocer de un proceso, debe hacer lo propio cuando se promuevan otras acciones respecto de aquel, como ocurre en el caso de la conexidad y la litispendencia.

En virtud de lo anterior, puede entenderse que, como sucede desde sede administrativa, y propiamente en aquellos órganos materialmente jurisdiccionales, para promover un medio de defensa, es necesario que ese órgano sea competente para que conocer de cierta controversia en concreto.

2.6.2 Atribuciones de Prodecon

Ahora bien, ya entrando de lleno en materia, dentro del derecho administrativo, específicamente el derecho fiscal, la Prodecon como organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión, cuenta con ciertas atribuciones, en virtud de las cuales, puede decirse que es competente para conocer de diversas cuestiones, tal como se desprende del artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la *Defensa del Contribuyente*, donde se contempla lo siguiente:

“De las Atribuciones

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

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

*II.- **Representar al contribuyente 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;*

*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 contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen;*

V.- Promover el estudio, la 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 contribuyente;

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.- Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta Ley le concede. Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta Ley, la Procuraduría proporcionará los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, la información sobre sus principales actividades administrativas

VIII.- Imponer las multas en los supuestos y montos que en esta Ley se establecen;

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 Estatuto Orgánico;

XIV.- Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se los 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, 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.

(Énfasis añadido)

De todo lo antes mencionado, se desprenden las atribuciones con que cuenta la Prodecon, de donde nacen las facultades con que, en su carácter de Ombudsman fiscal, brinda apoyo a los contribuyentes a través de sus servicios, procurando mayor igualdad entre estos y la autoridad fiscal, así como un debido y más informado cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Sin embargo, tal como podemos apreciar, dichos servicios, se insiste, están restringidos más que otra cosa a actos de Autoridades Federales, por lo que para efectos de la presente investigación, es dable afirmar que esta Procuraduría se ocupa específicamente de contribuciones Federales.

En razón de lo antes mencionado, resulta preciso exponer cuales son las contribuciones de las que se ocupa, para dar un panorama más claro al lector, de la intención del presente trabajo, pues al conocer las contribuciones de que conoce y el éxito obtenido, además de quedar clara su “competencia”, en donde materializa dichas atribuciones, conferidas por el legislador en la Ley y en las Leyes fiscales aplicables, ayudará a justificar, porque debe crearse un organismo con atribuciones semejantes, para que pueda conocer sobre contribuciones del orden local.

2.6.3 Contribuciones en el Orden Federal de Gobierno.

Ya ha sido abordado, el alcance, derechos y obligaciones que nacen de la relación jurídico-tributaria, por lo que como parte de las obligaciones que tienen los contribuyentes, está la de pagar las contribuciones señaladas en el artículo 2 del CFF, y para efectos del presente trabajo, serán abordados los impuestos.

Cada impuesto tiene elementos esenciales, determinados con base en el principio de legalidad y reserva de ley, estos elementos esenciales ayudan al contribuyente a establecer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, es decir: quiénes son las personas que deben pagar un impuesto específico, cuánto deben pagar, cuándo deben pagarlo, y por qué hecho o acto lo tienen que pagar, tal como se aprecia en la siguiente tesis jurisprudencial:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY”, en donde se establece: “Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad”⁶⁴.

Dichos elementos encuentran su fundamento legal en el Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, en donde se establece que

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta”.

Así pues, las normas en donde se establecen las cargas fiscales, son en las que determinan el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de la contribución, es decir: 1. ¿Quiénes están sujetos al pago?; 2. ¿Cuál es el objeto de gravamen?; 3. ¿Sobre qué base se determinará el impuesto?; 4. ¿Cuál es la tasa aplicable o tarifa, según sea el caso? Cada uno de estos elementos es indispensable, por lo que al faltar alguno, se vulnera el principio de reserva de ley tributaria, implicando una norma jurídica inconstitucional.

En la misma tesitura, el Pleno de la Suprema Corte estableció que la validez constitucional de un tributo: *“...también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular.”*⁶⁵. Así, esta tesis señala otro elemento esencial adicional a los establecidos en el CFF, considerado un elemento más de la contribución desde la perspectiva teórico-práctica: la Época de Pago.

⁶⁴ Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78.

⁶⁵ Tesis del Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 91-96, primera parte, p. 172, “IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.”

En razón de lo anterior, consideramos como esenciales en nuestro sistema jurídico los siguientes elementos de las contribuciones:

A. Sujeto

Activo: Autoridad.

Pasivo: Personas obligadas al pago del impuesto.

B. Objeto: Es el acto, actividad o motivo del impuesto

C. Base: Cantidad sobre la que se determina el impuesto.

D. Tasa: Porcentaje que se aplica a la base para determinar el impuesto. Se considera que debe incluirse también una clasificación para este elemento y distinguir entre cuotas, tasas y tarifas, siendo las cuotas aquellas cantidades absolutas; mientras que las tasas son porcentajes y las tarifas, el agrupamiento ordenado de cuotas o tasas de un impuesto.

E. Época de pago: Se refiere al plazo o momento en que se debe de pagar el impuesto.

2.6.3.1 Impuestos federales

Con la finalidad de acercar al lector a comprender la intención de este trabajo, diseccionaremos en lo general a los cuatro impuestos federales más relevantes en la *praxis*: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios e Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, con base en sus respectivas leyes, excluyendo aspectos específicos como exenciones, deducciones o tratamiento especial.

A. Impuesto Sobre la Renta (ISR): Impuesto general, personal y directo que grava los ingresos de las personas físicas y morales.

a. Sujetos - Todas las personas físicas y morales, en los siguientes casos:

- Residentes en México cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza, respecto de todos sus ingresos.
- Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento
- Residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional

En general, son las personas que perciben ingresos, ya sea que se trate de residentes en México o de residentes en el extranjero con fuentes de riqueza en el país, con independencia de si lo hacen o no a través de un establecimiento permanente.

b. Objeto Los ingresos que perciben las personas, ya sea en efectivo, especie o en crédito. Respecto de personas morales, ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca ⁶⁶. En el caso de personas físicas, son los ingresos provenientes de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; actividades empresariales y profesionales; arrendamiento y en general por otorgar el uso y goce temporal de inmuebles; enajenación de bienes o de acciones en bolsa de valores; adquisición de bienes; obtención de premios; dividendos y en general por las ganancias distribuídas por personas morales; y además ingresos que obtengan.

⁶⁶ “RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA”, en donde se establece que: (...)

En efecto, en el diseño normativo del procedimiento para determinar la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta concurren figuras jurídicas de distinta naturaleza: a) sustractivas - deducciones, créditos, amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, coeficientes de decremento, entre otras.” *Cfr.* Tesis 1ª. LXVII/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, mayo de 2009, p. 92.

c. Base Es el resultado de la suma de los ingresos objeto del impuesto, menos las deducciones autorizadas, disminuyendo el monto de PTU pagado a los trabajadores formando una Utilidad Fiscal a la cual se le disminuirá el monto de pérdidas que registre el contribuyente. Es decir, la base del ISR no se constituye por ingresos brutos, sino que disminuye con las deducciones.

Estas deducciones son específicas de cada régimen fiscal, entendido como conjunto de derechos y obligaciones propios del desarrollo de una actividad económica específica. Dichos regímenes diferencian entre las deducciones que pueden realizar personas físicas o morales, como entre las físicas que realizan actividades profesionales y las pertenecientes al régimen de sueldos y salarios.⁶⁷

d. Tasa La tasa de ISR para personas morales es de 30%, mientras que para personas físicas varía dependiendo del límite inferior en que se ubique la base, que puede ir desde el 1.92 % al 35%. Así, la tasa de ISR para las personas físicas se conforma con una tabla de porcentajes contenida en la Ley de dicho impuesto.

e. Época de pago El ISR es un impuesto anual, por lo que se paga por cada ejercicio fiscal. Las personas físicas deben pagar el impuesto mediante declaración anual a más tardar en el mes de abril siguiente al ejercicio fiscal reportado; mientras que las personas morales, deben pagar mediante declaración a más tardar en marzo del año siguiente al ejercicio fiscal reportado. Lo anterior sin perjuicio de la obligación de realizar pagos provisionales mensuales a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo al que corresponda el pago.

B. Impuesto al Valor Agregado (IVA): *“El IVA es un impuesto general e indirecto que se genera cada vez que se compra algún bien o servicio (con algunas excepciones), y grava todo valor que se agrega a la mercancía en su proceso de*

⁶⁷ Artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

*producción.*⁶⁸. Esto mediante la figura del Traslado, que es una acción mediante la cual el causante del impuesto no sufre impacto económico en virtud del mismo, pues lo traslada a quien le presta un servicio o le vende un bien, siendo el usuario final de este quien aporta para el pago del impuesto.

a Sujetos - Los sujetos del IVA son las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios independientes
- Arrendamiento de bienes
- Importación de bienes y servicios

b. Objeto - Gravar los actos o actividades señalados, ya que su objeto material es el valor que se agrega a los bienes o servicios en cada etapa de la cadena productiva.

c. Base - La base del IVA es el valor que la Ley señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava.⁶⁹ De manera general, la base del IVA es el valor de la operación.

d. Tasa - La tasa general del IVA es de 16%; asimismo, hay una tasa especial de 0% que se aplica mayormente a alimentos y medicinas⁷⁰.

e. Época de pago - El IVA se paga a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el impuesto. El contribuyente debe pagar la diferencia entre el IVA por él retenido y trasladado (el que él cobró) y el IVA que él pagó al adquirir bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad.

⁶⁸ Hernández Trillo, Fausto, Para entender los impuestos en México, México, Nostra Ediciones, 2009, p. 37.

⁶⁹ "Artículo 1o.- Ley del Impuesto al Valor Agregado.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: Párrafo reformado DOF 30-12-1980 I.- Enajenen bienes. II.- Presten servicios independientes. III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes. IV.- Importen bienes o servicios.

⁷⁰ El artículo 2 de la Ley del IVA señala los bienes y servicios que son gravados a tasa de 0%.

C. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS): El IEPS es un impuesto especial que se aplica a la producción de ciertos bienes y determinados servicios, que, por lo general, causan un perjuicio social o su consumo pretende desincentivarse, aunque no está prohibido completamente. Además, al igual que el IVA, es un impuesto que trasladable.

a. Sujetos - Los sujetos del IEPS son las personas físicas y morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en la Ley del IEPS.
- La prestación de los servicios señalados en la Ley del IEPS.

b. Objeto - Gravar la enajenación e importación de los siguientes bienes: bebidas alcohólicas y cerveza, alcoholes, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables; tabacos labrados, gasolinas y diésel, bebidas energizantes, bebidas con azúcares añadidos, combustibles fósiles, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico (densidad calórica de 275 Kcal o mayor por cada 100 gramos: botanas, productos de confitería, chocolate y demás productos derivados del cacao, flanes y pudines, dulces de frutas y hortalizas, cremas de cacahuete y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, y helados, nieves y paletas de hielo).

Asimismo, grava los servicios por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de bebidas alcohólicas y cervezas, alcoholes y mieles, tabacos labrados, bebidas energizantes, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico. También se gravan los servicios de juegos de apuestas y sorteos y los de telecomunicaciones.⁷¹

c. Base - La base del IEPS es el valor del bien que se enajena o importa o el valor del servicio que se presta. Por lo general, la base es la contraprestación, salvo en el caso de los cigarrillos, cuya base será el precio de venta al comerciante minorista.

⁷¹ Artículos 2°, 5°-B, 18 y 20 la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

También puede constituir la base, en su caso, la cantidad de litros y la graduación alcohólica.

d. Tasa - En el caso del IEPS, se establecen distintas tasas y/o cuotas para cada bien o servicio, como se muestra en la tabla contenida en la Ley del IEPS.

e. Época de pago - El IEPS se paga a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el impuesto, excepto en caso de importación de bienes, que se paga en el mismo momento que el Impuesto General de Importación. **Contribuciones en el Orden Local de Gobierno-Ciudad de México**⁷²

2.6.3.2 Impuestos locales

Ahora bien, como se mencionó desde el inicio de la presente investigación, a efecto de ejemplificar y tomar un punto de referencia en que se demuestre la necesidad de crear un organismo en el orden local de gobierno de cada entidad federativa, con atribuciones suficientes para que pueda conocer sobre controversias suscitadas con motivo de impuestos y en general, de contribuciones locales, a continuación se entrará al estudio de las contribuciones que existen en la Ciudad de México, como ejemplo y punto de partida para su posible adaptación en las diversas entidades federativas del país, según su situación específica.

En razón de lo anterior, resulta importante mencionar brevemente que en el artículo 124 de la CPEUM, se establecen que las facultades no expresamente concedidas por la misma Constitución a la federación y que se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias.

Asimismo, en el artículo 73, fracciones VII y XXIX de la CPEUM se establece que el Congreso Federal tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y, en la segunda fracción mencionada, se especifican

⁷² Para abundar más en el presente tema, sugiero la lectura de la tesis de doctorado del Dr. Carlos Javier Verduzco Reina, titulada "El exceso de ingresos condicionados que la Federación transfiere a las entidades federativas y a los municipios en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal provoca la degradación de las Haciendas Públicas Locales"

las áreas exclusivas del mismo en materia de contribuciones, identificando aquéllas que son participables a las entidades federativas.

No obstante lo anterior, es necesario mencionar que en México, se ha implementado el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través del cual se articula la existencia de un régimen de contribuciones federal, local y municipal, que en términos generales, permite a las entidades federativas y a los municipios participar de la denominada Recaudación Federal Participable a través de aportaciones y las participaciones; siendo las primeras, fondos destinados a fines específicos y, las segundas, recursos de libre administración y destino.

Para formar parte de dicho Sistema, las entidades federativas firman un Convenio de Adhesión con la Federación, cuyo principal derecho es el de participar de los recursos federales que se recauden, con la obligación correlativa de no mantener en sus jurisdicciones contribuciones que puedan implicar una doble tributación respecto de las de orden federal.

Este Sistema permite a las entidades federativas realizar funciones de autoridad fiscal federal, a partir del Convenio de Colaboración Administrativa correspondiente, para realizar actos de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización e inclusive de administración de las contribuciones de carácter federal.

Así, en los artículos 73 y 131 antes mencionados, relacionados con las prohibiciones de imposición fiscal para las entidades federativas en los artículos 117, fracciones IV a VII y IX y 118, fracción I de la CPEUM, así como las contribuciones exclusivas para los Municipios referidos en el artículo 115, fracción IV, del mismo ordenamiento, se establecen el fundamento de las áreas en las cuales los Estados pueden imponer contribuciones, además, el régimen de ingresos y contribuciones para la Ciudad de México se estructura desde el artículo 122, fracción V, de nuestra Carta Magna.

Por lo tanto, las contribuciones locales deben regirse mediante principios que vayan acorde con la CPEUM, con los convenios de coordinación que de esta se desprenden, con la forma en que integran la hacienda pública, y los ordenamientos que regulan los ingresos estatales, a partir de las Constituciones locales, leyes de ingresos y hacendarias correspondientes.

Una vez analizado de manera somera todo lo antes mencionado, procedo con el estudio de las contribuciones de la Ciudad de México, analizando los medios de defensa y posibilidades de conciliar con la autoridad, los subsidios y sus demás características, en comparativo con las contribuciones federales.

Asimismo, tomando en cuenta que el pasado 5 de febrero de 2017, se promulgó la primera Constitución Política de la Ciudad de México, y una vez que ya ha entrado en vigor, *prima facie* el 17 de septiembre de 2018, las principales contribuciones locales serán los siguientes:

- a. Impuesto Predial.
- b. Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles (ISAI).
- c. Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (ITUV).
- d. Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Concursos (ILRSC).
- e. Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje (IPSH).
- f. Impuesto sobre Nóminas.
- g. Derechos por Suministro de Agua.

Así pues, resulta evidente que no solo en la Ciudad de México podrían presentarse diversas controversias o litigios, con motivo de los actos de autoridad y resoluciones emitidos por las autoridades fiscales, relacionados con impuestos locales, los cuales, podrían transgredir los derechos fundamentales y principios constitucionales de los contribuyentes.

Por lo tanto, el hecho de que se cree un organismo con atribuciones semejantes a las que tiene la Prodecon, pero con competencia el orden local de gobierno, con base en todo lo hasta ahora estudiado, resultaría un gran acierto que no solo ahorraría tiempo y recursos a contribuyentes y autoridades fiscales, sino que

podría traducirse en una mejor recaudación, y un ejemplo de que no todos los litigios deben llegar a un proceso, lo que también desahogaría en gran medida, la carga de trabajo de tribunales materialmente jurisdiccionales.

Adicional a lo antes mencionado, revisando leyes de ingresos de la Ciudad de México y de otras entidades federativas, se advierte que sus contribuciones exclusivas contienen gran cantidad de exenciones, subsidios, disminuciones o beneficios que minimizan su recaudación, los cuales, no forman parte de la mecánica para determinar la contribución, ya que se aplican después, en forma graciosa por las autoridades locales, lo que, de cierto modo, constituye una aplicación de contribuciones sin verificar su constitucionalidad o legalidad.

2.7 Cambios relevantes en 2018

A partir de las reformas anuales publicadas en la Gaceta Oficial de la Ciudad de México mediante Decreto de fecha 31 de diciembre de 2017, consideramos como principales cambios los siguientes:

- Actualización de las referencias contenidas en el código Fiscal de la Ciudad de México (CFCDMX) al Tribunal de lo Contencioso, por el Tribunal de Justicia Administrativa, así como las de la Unidad de Cuenta de la Ciudad de México por la Unidad de Medida y Actualización (UMA).
- Ampliación de la vigencia de los avalúos de inmuebles de 6 a 12 meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen.
- En las autorizaciones del pago a plazos, diferido o en parcialidades, aumenta el plazo para garantizar el interés fiscal de 15 a 60 días naturales siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizada la solicitud.
- En la reforma 62 del artículo del CFCDMX se incluye un nuevo supuesto en el que se podrá modificar el aviso de dictamen originalmente presentado, siendo éste cuando se incluyan o modifiquen las contribuciones a dictaminar.

- En la modificación al artículo 98-Ter, respecto de las personas a quienes es inaplicable la fiscalización a través de medios electrónicos, se cambió la denominación “personas con capacidades diferentes” por “personas con discapacidad permanente”.
- Respecto del ISAI para aplicar una tasa del 0%, ahora sólo se tiene que acreditar al menos uno de los supuestos contenidos en la fracción I del artículo 115 del CFCDMX.
- Se amplía el espectro de personas que no pagarán el ISLRS, al incluir a las asociaciones civiles sin fines de lucro en cuyo objetivo se encuentre la educación superior, siempre y cuando todo lo obtenido, descontando los costos, sea destinado a becas que cubran estudios de licenciatura.
- Actualización de diversas cuotas y tarifas para el pago de derechos y trámites regulados por el CFCDMX, así como cuotas para el cálculo de impuestos como el ISAI, Impuesto Predial e ITUV.
- Si transcurre un mes desde que un vehículo ingresado en un depósito vehicular queda a disposición del propietario y este no lo retira, causará abandono a favor de la CDMX; al igual que los bienes almacenados en bodegas o locales de la CDMX.
- Se adiciona el artículo 271-Bis, que establece que los poseedores de inmuebles que, por causa de un fenómeno perturbador, sean determinados como inhabitables, tendrán derecho a una reducción del 100% en el pago del impuesto predial y de los derechos por suministro de agua, retomándose el cobro de dichas contribuciones cuando el inmueble sea restituido, sin retroactividad alguna. En el mismo sentido, la adición del artículo 275-Quater prevé que al emitirse una Declaratoria de Emergencia o de Desastre Natural en la CDMX, los damnificados cuyo inmueble sea declarado inhabitable, quedarán exentos del pago de contribuciones para regularización y registro de su propiedad, salvo los pagos notariales aplicables.

- Con la modificación al artículo 284, se amplía la reducción de contribuciones del 75 al 100% a Instituciones de Asistencia Privada (IAP) legalmente constituidas.
- En materia de dación en pago de bienes y servicios, se establece que cuando el valor del bien o del servicio exceda el monto del crédito fiscal adeudado, no se generará derecho de devolución o compensación a favor del contribuyente.
- Se modifica el sentido y denominación del Capítulo III del Título Primero del Libro Segundo, denominado “De la Custodia y Administración de Bienes Embargados”, para quedar como “De la Custodia y Destino de Bienes Abandonados”, así como los artículos que lo integran (350 a 357).
- En materia de subsidios para el año 2018, el artículo Quinto Transitorio del Decreto ordena la emisión, a más tardar el 15 de enero, de un programa general de subsidios al impuesto predial; mientras que el artículo Noveno Transitorio, establece que, a más tardar el 15 de enero, debe emitirse un acuerdo de carácter general de subsidio al ITUV, subsidiado al 100% los automóviles con valor de hasta 250 mil pesos.
- El artículo Décimo Segundo Transitorio, ordena implementar un Programa General de Regularización Fiscal que condone el 100% de los adeudos de accesorios generados por el impuesto predial, respecto de aquellos inmuebles construidos en la modalidad de Régimen de Propiedad en Condominio hasta el 31 de diciembre de 2015.
- El artículo Décimo Quinto Transitorio ordena la condonación del pago de derechos por suministro de agua, así como las multas y recargos que aplicables, estando obligados únicamente a realizar el pago correspondiente a los derechos por la instalación de medidor y armado de cuadro a los interesados en regularizar su toma clandestina de agua o drenaje de uso doméstico y de uso mixto que acudan de manera espontánea ante el Sistema de Aguas de la CDMX.

3. LA NECESIDAD DE UNA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL ORDEN LOCAL DE GOBIERNO

Conviene mencionar, que durante el desarrollo de cada capítulo que conforma el presente trabajo, se ha tocado el origen, atribuciones y servicios con que cuenta la Prodecon, por lo que en el presente capítulo, únicamente se hará una breve compilación, cronológica, acerca de las mismas, y del porqué es necesaria la creación de un organismo con atribuciones semejantes a las que actualmente tiene la Prodecon, que pueda conocer de controversias suscitadas entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, con motivo de contribuciones locales.

En razón de lo anterior, y para efecto de conocer particularmente acerca de los servicios con que cuenta este Ombudsman fiscal, en el presente capítulo vamos a repasar su historia su utilidad en la práctica, con la finalidad de justificar la trascendencia que sus servicios tienen con base en las atribuciones que el legislador le confirió en la Ley, para el efecto de que como se ha venido insistiendo, sean replicadas en un organismo para el orden local de gobierno de cada entidad federativa.

3.1 Origen

Fue con la reforma fiscal del año 2004, en donde se contempló por primera vez la existencia de una Procuraduría a cargo de la defensa de los contribuyentes, específicamente, el día 5 de enero de 2004, cuando fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto mediante el cual, entre otras reformas, se realizaba la adición del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, en el cual, se establece lo siguiente:

“Artículo 18-B.-La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes estará a cargo 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 Federal 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 contiene en la Ley Orgánica respectiva.”

Con ello y con la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el 23 de junio de 2005, se buscó establecer un ordenamiento regulador de los derechos y garantías de los contribuyentes en su relación ante las autoridades fiscales, situación que venía a complementar, lo descrito en los párrafos que anteceden.

Finalmente, la Prodecon fue creada materialmente como organismo, hasta la publicación del en el Diario Oficial de la Federación del Decreto por el que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en la cual se regula su funcionamiento y se establece su estructura, el 4 de septiembre de 2006.

En abril de 2011, el Presidente de la República envió al Senado la terna relativa de los candidatos para seleccionar al primer titular de la Procuraduría, siendo designada Diana Bernal Ladrón de Guevara el día 28 de ese mes⁷³.

Finalmente, el 1º de septiembre de 2011, Prodecon inició sus actividades de defensa a los contribuyentes, en sus oficinas en la actual Ciudad de México.

En virtud de lo anterior, la Prodecon comenzó a ejercer sus atribuciones de plena autonomía de gestión, esto es, como organismo público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión, que tiene como finalidad garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante las atribuciones sustantivas que tiene a su cargo, pero con la particularidad de que no está sectorizada a la Administración Pública Federal, es decir, sin relación de subordinación con los órganos del Ejecutivo Federal.

⁷³ <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia>, PRODECON, *Historia*, México, 2019.

3.1.2. Naturaleza jurídica

La Prodecon se constituyó como un organismo público descentralizado del Estado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión. De lo anterior se desprenden las siguientes características:

- a. **Organismo público** – Perteneciente por completo al Estado Mexicano.
- b. **Descentralizado** - Si bien es un organismo público, no tiene dependencia total ni directa con la Administración Pública Federal
- c. **No sectorizado** - No forma parte, ni es coordinado por Secretarías de Estado.
- d. **Con personalidad jurídica** - Con carácter similar al de una persona privada, tiene facultades, obligaciones y la capacidad de representar contribuyentes.
- e. **Con patrimonio propio** - Los recursos destinados a su función se asignan en el Presupuesto de Egresos de la Federación, por lo puede administrarlo como considere pertinente para llevar a cabo sus funciones de la mejor manera.
- f. **Con autonomía técnica, funcional y de gestión** - Con plena libertad para emitir su normatividad interna, administra sus recursos humanos y materiales.

3.1.3 Objeto

El objeto de Prodecon es garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir asistencia en materia fiscal en el orden federal, mediante los servicios de asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones. También puede entenderse como el objeto de Prodecon, mediar en las relaciones entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, a través del diálogo y toma de acuerdos en los que se reconozcan los derechos y la dignidad de los contribuyentes como pagadores de impuestos.

3.1.4 Marco Jurídico

La existencia y actuación de Prodecon como Ombudsman Fiscal encuentra, su fundamento legal y las bases de funcionamiento en los siguientes ordenamientos:

A. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La CPEUM es el ordenamiento supremo para la regulación de la vida cotidiana de la sociedad en nuestro país, al regular los derechos fundamentales y principios constitucionales que poseen todos los mexicanos, y por ende, la materia fiscal encuentra su *prima* regulación en la Carta Magna es a través de los siguientes preceptos:

“Artículo 1º - En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la

dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”⁷⁴

En lo particular, tomando en cuenta el concepto de Procuraduría, en dicho artículo 1º, se da sentido a organismos de la misma naturaleza que Prodecon, toda vez que permite una protección más amplia de los derechos fundamentales y principios constitucionales, cuya garantía en el ámbito fiscal, es el motivo de creación de dicha Procuraduría.

“Artículo 8º - Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.”⁷⁵

Tomando en consideración el derecho de petición en materia fiscal, a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario, con ayuda de la Prodecon, se obliga a que la autoridad fiscal resuelva o al menos le impide en gran parte la emisión de una *negativa ficta* mediante la falta de contestación a las peticiones realizadas por los contribuyentes.

“Artículo 31 –Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁷⁶”

En esta **fracción IV**, se establece la obligación de los mexicanos de contribuir con el gasto público de la Federación, el Estado y el Municipio en donde residan, sin embargo, no es inadvertido que también se establece en dicho precepto Constitucional que dicha obligación debe cumplirse de manera proporcional y equitativa, estableciendo con ello ciertos derechos del contribuyente.

⁷⁴ Artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁷⁵ Artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁷⁶ *Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

Lo anterior, sin perjuicio de que los contribuyentes, en tanto personas, también gozan del cúmulo de derechos sancionados por el Pacto Federal y de los Tratados Internacionales en que México es parte, a pesar de que no estén directamente vinculados a la materia tributaria, de este modo, los cuatro derechos esbozados también pueden llamarse principios constitucionales del Contribuyente, conceptualizados de la siguiente manera:

1. **Derecho a la legalidad tributaria o también llamado reserva de ley tributaria**, significa la obligación del legislador para que, al establecer una contribución, defina los elementos y supuestos de la obligación tributaria, al menos: Hecho imponible, Sujetos pasivos, Objeto y Cantidad base para calcularla.
2. **Derecho a la proporcionalidad tributaria o capacidad contributiva**, en virtud de la cual, los sujetos obligados deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, es decir debe aportar más quien más ingreso perciba; pero la contribución nunca debe ser una cantidad tal que represente un exceso para la economía del Contribuyente (capacidad contributiva) y lo deje sin la posibilidad de una vida digna.
3. **Derecho a la equidad o igualdad tributaria**, en virtud del cual, las leyes tributarias deben otorgar el mismo trato a todos los sujetos pasivos colocados en el mismo supuesto del hecho imponible del impuesto, reflejando así, un estado de igualdad, esto es, tratar como iguales a los contribuyentes que se ubiquen en la misma situación y como desiguales, a los que no lo estén.
4. **Derecho de destino al gasto público**, prerrogativa que destina las erogaciones públicas únicamente a la provisión de servicios públicos y a necesidades estatales en función del bien común, impidiendo que las contribuciones se destinen a necesidades individuales ajenas al beneficio colectivo o social.

B. Código Fiscal de la Federación

La relevancia del Código Fiscal es vital en materia tributaria toda vez que la regula ampliamente, los derechos y obligaciones de los contribuyentes consagrados en nuestra Carta Magna y otros ordenamientos, establecidos, actualizados y aplicados conforme a las características particulares de sus actividades, la entidad en donde resida y su capacidad contributiva y económica real para contribuir con el gasto público.

Asimismo, en este se reconoce la existencia del funcionamiento y algunas atribuciones de la Prodecon, como sucede con los artículos 18-B y 69-C, entre otros.

C. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

En dicha ley, se establecen los siguientes derechos de carácter general para el Contribuyentes, aplicados de la mano con los servicios que presta la Procuraduría, o bien, con los medios de defensa con que cuenta:

a. Derecho a ser informado y asistido por la autoridad tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, proporcionándole la información suficiente respecto de su situación fiscal en los diferentes supuestos o etapas de su relación con la autoridad, en principio, el Contribuyente tiene el derecho a ser informado y asistido sobre sus derechos y obligaciones, en particular durante el inicio de las facultades de comprobación y de cualquier actuación de la autoridad tributaria tendiente a comprobar el cumplimiento, contenido y alcance de obligaciones fiscales. Es el derecho a ser enterado de manera clara y precisa sobre las diversas formas y posibilidades con que cuenta el contribuyente para pagar contribuciones, lo que obliga a la autoridad a publicar periódicamente instructivos de fácil comprensión.

En caso de que el contribuyente se encuentre involucrado en un procedimiento, este derecho comprende conocer la identidad de la autoridad, bajo cuya responsabilidad se tramite y el estado que guarda, recibiendo ayuda desde su inicio hasta la resolución del mismo.

Por último, implica también obtener la certificación y copia de las declaraciones presentadas en un procedimiento, así como a acceder a los registros y documentos que forman parte del expediente abierto a su nombre.

b. Derecho a ser escuchado. Se materializa en la oportunidad del contribuyente en todo proceso para formular alegatos, presentar y ofrecer pruebas (incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado) y que estos se tomen en cuenta por la autoridad que lo conduce para emitir su resolución, lo que implica, que el órgano administrativo o jurisdiccional tendrá en cuenta todos los alegatos y pruebas ofrecidas para redactar su resolución y, aunque no acepte la posición del contribuyente, hará mención expresa de cada una en la resolución.

c. Derecho de petición, como el derecho a obtener certificación y copia de sus declaraciones fiscales, previo pago de derechos; además para formular consultas a la autoridad tributaria.⁷⁷

De esta manera, el contribuyente tiene derecho a consultar a la autoridad respecto del tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas a las que se enfrenta, quien deberá contestarlas por escrito en un plazo máximo de tres meses.

También tiene derecho a que la respuesta de la consulta obligue a la autoridad tributaria cuando la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad pronuncie y que éstos no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad, siempre que se formule antes de que la autoridad ejerza facultades de comprobación.

⁷⁷ Artículos 2, fracciones X y XI, y 2, fracción V, y 9 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

d. Derecho a la confidencialidad y protección de datos, es la obligación de la autoridad tributaria de resguardar con carácter reservado la información, datos, informes o antecedentes, proporcionado por contribuyentes y terceros relacionados a estos, los cuales sólo podrán ser utilizados en los casos previstos legalmente, en este sentido, la Administración Tributaria, en términos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, tiene la obligación de garantizar la protección de datos personales que estén en su poder, así como de permitir el acceso a los mismos, e incluso a su rectificación, corrección u oponerse a su difusión o su tratamiento específico, mientras no se establezca lo contrario en Ley.

Este derecho también implica acceder a los registros y documentos que son parte de un expediente abierto a nombre del contribuyente y que obren en los archivos administrativos, cuando tales expedientes correspondan a procedimientos terminados a la fecha de la solicitud.⁷⁸

Por último, aun cuando la Administración Tributaria informa al INEGI sobre los datos estadísticos agregados sobre el ingreso, impuestos, deducciones y otros datos relevantes de los contribuyentes, ésta debe respetar la confidencialidad de los datos individuales de los contribuyentes.

e. Derecho a la autocorrección fiscal, concede la posibilidad al contribuyente para corregir su situación fiscal derivado del ejercicio de las facultades de comprobación que lleve a cabo la autoridad tributaria, este derecho se sustenta en el artículo 46 del CFF, que al tenor se establece dentro de su fracción IV, lo siguiente:

“Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.”

⁷⁸Artículos 2, fracción VII, 3 y 10, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal.

Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por 15 días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Con base en este derecho existe la posibilidad de autocorregirse en las distintas contribuciones que sean objeto de revisión con la presentación de la declaración normal o complementaria que corresponda, a partir del inicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que la autoridad tributaria notifique la resolución determinante de las contribuciones omitidas, por lo que se vincula con el de derecho presunción de buena fe, debiendo la autoridad tributaria acreditar que se reúnen las circunstancias agravantes en la comisión de infracciones fiscales.

Por último, este derecho también permite realizar el pago de las contribuciones omitidas en parcialidades, siempre que se garantice el interés fiscal".⁷⁹

f. Derecho a no pagar más contribuciones de lo debido o bien, el derecho a pagar únicamente la cantidad correcta de contribuciones, en caso de pagar en exceso, el contribuyente tiene derecho a recibir la devolución de las cantidades pagadas indebidamente de acuerdo con las leyes fiscales, derivado de los derechos de proporcionalidad y equidad. Este derecho permite al contribuyente el reintegro de las cantidades pagadas indebidamente y de los saldos a favor que resulten en sus declaraciones, siempre que sean determinadas correctamente y conforme a lo previsto en las disposiciones fiscales.

⁷⁹ Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

g. Derecho de acceso a la justicia fiscal, traducido en el ejercicio y defensa de sus derechos y obligaciones tributarias, a través de los medios establecidos por el Estado, el acceso efectivo a la justicia fiscal requiere que las personas conozcan sus derechos y los mecanismos disponibles para exigirlos. Este derecho, relacionado con la garantía de la igualdad, implica la obligación del Estado de garantizar la existencia de un sistema de justicia al que el contribuyente pueda acudir para exigir la reparación de sus derechos vulnerados, por lo que debe contar con recursos y medios procedentes contra los actos de las autoridades fiscales.

Esto hace obligatorio que en la notificación de los actos de autoridad se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante quien debe formularse, por otra parte, el contribuyente tiene derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, un domicilio para recibir notificaciones.

h. Derecho a la presunción de buena fe. Garantiza que las actuaciones que realice el contribuyente ante las autoridades y órganos fiscales correspondientes se presuman de buena fe; por tanto, corresponde a la autoridad tributaria acreditar la existencia de infracciones fiscales y sus agravantes, al tomar como referencia esta presunción, la autoridad tributaria se obliga a considerar desde un primer momento que el contribuyente tiene siempre el propósito de cumplir voluntariamente con sus obligaciones y deberes, por lo que la información que proporciona se presume completa y exacta, de lo contrario, corresponderá a la autoridad la carga de la prueba.

i. Derecho a una administración ágil y eficiente. Significa que el contribuyente tiene derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil y transparente, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y que se desarrolle en la forma menos onerosa al contribuyente, acorde a su verdadera capacidad económica y contributiva. Este derecho implica tres obligaciones para la autoridad tributaria:

- i. Facilitar en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.
- ii. Que las actuaciones de la autoridad tributaria en las que intervenga el contribuyente se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa. Además, esto implica que el contribuyente tiene el derecho a no aportar los documentos que ya están en poder de la autoridad tributaria actuante.
- iii. La Administración Tributaria debe fomentar el principio de simplificación en la política, legislación y gestión tributaria.

j. Derecho a un trato respetuoso y considerado por los servidores públicos de la Administración Tributaria. El contribuyente tiene derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la Administración Tributaria, este derecho implica que toda interacción de la autoridad tributaria con el contribuyente se realice con la debida consideración y deferencia.

En otras palabras, los servidores públicos de la Administración Tributaria deben dirigirse al contribuyente con cortesía y educación, escuchándolo atentamente en su calidad de contribuyente, sin ofenderlo con su trato, ni abusar de su posición de autoridad, más profundamente, el derecho a un trato respetuoso exige el puntual e irrestricto respeto a la totalidad de los derechos de las personas en su calidad de contribuyentes, es decir, que las relaciones entre la autoridad tributaria y el contribuyente se basen en la cooperación, respeto mutuo y buena fe.

D. Ley Orgánica de la Procuraduría para la Defensa del Contribuyente

Dicha Ley Orgánica tiene por objeto regular la organización y el funcionamiento de la Prodecon, para garantizar el derecho de los contribuyentes a tener acceso a la justicia en materia fiscal a través de los servicios de orientación y asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones.

E. Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de Prodecon

Los lineamientos son disposiciones que emite Prodecon con la finalidad de interpretar y regular el ejercicio de las atribuciones que le otorgadas su Ley Orgánica para lograr el desarrollo y un mayor desempeño de sus actividades a fin de garantizar y hacer efectivo el derecho de los contribuyentes a recibir justicia fiscal en el orden federal.

F. Carta de los Derechos del Contribuyente

Para lograr una mejor regulación de la relación de los contribuyentes con las autoridades fiscales, Prodecon⁸⁰ emitió un documento llamado Carta de los Derechos del Contribuyente en el que se enlistan los derechos de los primeros ante los deberes de las segundas.

En este documento se establecen disposiciones generales que apuntalan el buen funcionamiento de la relación fisco-contribuyente a partir de las siguientes consideraciones:

- La base del Estado democrático de Derecho es el respeto irrestricto a los derechos fundamentales de los gobernados, mismos que son irreductibles y deben ser respetados por las autoridades en cualquier actividad que realicen.
- Los ciudadanos tienen el deber de contribuir al mantenimiento del Estado en beneficio de la colectividad y que, por medio del pago de impuestos, que más allá del sostenimiento del Estado se basan en un deber de solidaridad, soporte inquebrantable de la democracia.
- Los impuestos deben ser proporcionales y equitativos, y su recaudación debe seguir los principios de igualdad, legalidad, certidumbre, comodidad y economía para lograr una efectiva justicia tributaria que redunde en una mejor recaudación.

⁸⁰https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/carta_derechos/mobile/index.html.

- Deben existir buenas relaciones entre autoridades fiscales y contribuyentes, fomentando la cooperación el respeto mutuo, la buena fe y la colaboración entre estos.
- Las normas fiscales son numerosas, complejas y evolutivas, por lo que corresponde a la autoridad, como perito en la materia, dotar de los elementos que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones.
- El respeto a los derechos fundamentales y principios constitucionales de los ciudadanos en su calidad de pagadores de impuestos constituye la base de una renovada cultura contributiva.
- La relación entre contribuyentes y autoridades fiscales debe preservar un justo equilibrio.
- Las personas tienen el deber del pago de contribuciones y son responsables del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en tanto que las autoridades están obligadas a brindar un servicio puntual basado en la simplificación, la legalidad, la equidad y el respeto a los contribuyentes y sus derechos.
- La información proporcionada por el contribuyente se presume completa y exacta, si la autoridad fiscal estima que lo contrario, a esta corresponderá la carga de la prueba.
- La interpretación de las normas fiscales debe hacerse de forma integral, favoreciendo en todo momento la protección más amplia o la menor restricción a los derechos fundamentales de los contribuyentes.
- Al aplicar la ley fiscal, la autoridad debe hacerlo con neutralidad e imparcialidad tomando en consideración las dificultades técnicas implica su interpretación.

a Derechos de los contribuyentes

La Carta de los Derechos del Contribuyentes enlista los siguientes derechos⁸¹:

- Derecho al Mínimo Vital, en protección a la dignidad y necesidades básicas del ser humano, es decir, el respeto a que la imposición de las contribuciones de que es sujeto el contribuyente sea equitativa y conforme a su verdadera capacidad contributiva.
- La realización de un sistema de recaudación de las contribuciones que esté regido por los principios de igualdad, legalidad, certidumbre, comodidad y economía.
- Recibir de las autoridades fiscales información clara, precisa y oportuna, que los auxilie en el ejercicio de sus obligaciones tributarias.
- Formular peticiones o solicitudes de forma respetuosa a la autoridad, quien deberá responderlas en breve término, en atención al derecho de petición consagrado en el artículo 8 constitucional.
- Recibir la devolución de las cantidades pagadas indebidamente y de las que procedan conforme a las leyes fiscales.
- Corregir su situación fiscal, de conformidad con lo señalado en las disposiciones legales aplicables.
- Obtener la certificación y copia de las declaraciones presentadas, previo el pago de los derechos que en su caso establezca la ley.

b. Deberes de las autoridades

Así pues, este instrumento enlista los siguientes deberes y obligaciones de las Autoridades Fiscales⁸²:

- Respetar en todo momento los derechos de los contribuyentes.
- Facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias en un marco de respeto mutuo y confianza, para lo cual deben simplificar los formatos y procedimientos respectivos.

⁸¹ Ídem, Artículos. 5-8

⁸² Ídem, Artículo 9.

- Tratar con respeto y debida consideración al contribuyente.
- Responder las dudas del contribuyente, atenderlo en los términos de las leyes aplicables y recibir los documentos que aquél les presente.
- Proporcionar al contribuyente la información necesaria que auxilie en el ejercicio de sus obligaciones tributarias.
- Resguardar con carácter reservado la información, datos, informes o antecedentes que los contribuyentes y terceros con ellos relacionados les proporcionen en términos de las leyes aplicables.
- Presumir que la actuación del contribuyente es de buena fe, salvo prueba fehaciente en contrario.
- Dar a conocer al contribuyente el estado de tramitación de los procedimientos de los que forme parte, y proporcionarle copias de los documentos que lo conforman cuando le sean solicitadas.
- Informar al contribuyente, tanto al inicio de las facultades de comprobación, como en el curso de los actos de fiscalización, sobre sus derechos y obligaciones.
- Respetar los plazos previstos en las leyes fiscales para emitir sus actos.
- Escuchar al contribuyente, previamente a la emisión de la resolución determinante del crédito, en términos de las disposiciones aplicables.

3.1.5 Competencia

Con antelación, ya fue estudiado el tema de la competencia, por lo que solo basta recordar que en el ámbito de su competencia, Prodecon puede conocer únicamente de aquellos actos de autoridad cometidos y resoluciones emitidas por las siguientes autoridades fiscales:

- a) Autoridades Fiscales Coordinadas:** Reguladas en el artículo 14, fracción I, de la Ley de Coordinación Fiscal.
- b) Autoridades Fiscales Federales:** Determinadas en el artículo 4 de la Ley Orgánica de la Prodecon.
- c) Organismos Fiscales Autónomos:** SAT, IMSS, INFONAVIT y CONAGUA.

3.1.6 Atribuciones

Las atribuciones que ejerce Prodecon, pueden ser sustantivas y materiales:

A. Sustantivas: Aquellas propias de la prestación de servicios de asesoría, orientación, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción de trámite de quejas y reclamaciones, propuestas de modificaciones normativas y legales, investigación de problemas sistémicos, interpretación de disposiciones legales, emisión de recomendaciones, medidas correctivas, sugerencias y acuerdos conclusivos.⁸³

B. Materiales: Aquellas que ejerce Prodecon con carácter sancionador mediante su intervención en el sistema tributario mexicano.

También pueden agruparse de acuerdo con su naturaleza preventiva, conciliadora, mediadora, correctiva o contenciosa:

- **Preventiva:** Aquellas atribuciones que buscan evitar la producción de un daño o lesión potencial a los derechos del contribuyente.
- **Conciliadora:** Pretenden conciliar en una relación neutral los intereses de los sujetos de la relación jurídico-tributaria, respecto a contribuyentes y autoridades fiscales.
- **Mediadora:** Propiciando la comunicación entre las partes para tratar de averirlas a que lleguen a un acuerdo que resuelva el conflicto.
- **Correctivas:** Aquellas que buscan enmendar o sancionar el daño o lesión causada a los derechos del contribuyente derivados de un acto de autoridad o resolución que ha violentado sus derechos y/o garantías consagrados en el ordenamiento jurídico mexicano.
- **Contenciosas:** Aquellas que buscan defender las pretensiones de los contribuyentes lesionados en sus derechos por un acto de la autoridad tributaria.

⁸³ Artículo 2 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

En lo particular, de acuerdo con el ya mencionado artículo 5 de su ley orgánica, la Prodecon tiene entre sus atribuciones las siguientes:

- Brindar asesoría a los contribuyentes y atender consultas legales a petición de parte.
- Ofrecer servicios de representación legal y defensa en asuntos en que el contribuyente los requiera, tomando carácter de promovente de los medios de defensa necesarios ante autoridades o el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, hasta su resolución.
- Atención y respuesta a los procedimientos de quejas y reclamaciones interpuestos por los contribuyentes en sus delegaciones por presuntas violaciones a sus derechos por autoridades y organismos federales en materia fiscal.
- Identificación e investigación de los problemas endémicos del sistema.
- Elaboración de propuestas de medidas correctivas.
- Emisión de recomendaciones públicas no vinculatorias.
- Imposición de multas en caso de ser procedente.
- Impulsar el respeto y la equidad a los contribuyentes, orientarlos e informarlos sobre sus derechos, obligaciones y medios de defensa con que cuentan para su garantía.
- Interpretación de normas en materias fiscal y aduanera previa petición del SAT, y de cambios inherentes a su normatividad interna.
- Presentación de propuestas de modificación de normas tributarias ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados.
- Celebración de reuniones con dependencias, autoridades fiscales y contribuyentes de forma periódica y organizada.
- Promover el estudio de las normas fiscales, los derechos y obligaciones de los contribuyentes, los elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades fiscales, procedimientos y medios de defensa.
- Establecer el sistema profesional de carrera para los asesores del personal jurídico y administrativo de Prodecon.
- Emisión de un estatuto orgánico.

- Cumplir con las obligaciones de transparencia y acceso a la información a través del manejo de un portal de internet en donde se proporcione a los contribuyentes la naturaleza y funcionamiento de Prodecon para su atención oportuna.

C. Funcionamiento

En su operatividad, la Prodecon busca la protección de los contribuyentes a través de medios alternativos de solución de controversias mediante acuerdos e instancias de interlocución entre contribuyentes y autoridades fiscales, proporcionando servicios con las siguientes características:

1. Todos los servicios de Prodecon se otorgan a petición de parte interesada.
2. Los encargados de proporcionar dichos servicios son el Procurador de la Defensa del Contribuyente, las Delegaciones Regionales (que no deben ser menos de veinte) y específicamente, los asesores jurídicos especializados suficientes para satisfacer la demanda de la solicitud del contribuyente, y el personal jurídico administrativo necesario en cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.⁸⁴
3. Las autoridades de orden federal, estatal y/o municipal que estén relacionados o que tengan en su poder información relevante para la resolución de un asunto atendido por Prodecon, tienen la obligación de proporcionarla de manera oportuna.

⁸⁴ Artículo 21 del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

D. Servicios

Para la consecución de su objeto, proporciona en favor de los contribuyentes los siguientes servicios:

a. Servicio de Asesoría y Orientación⁸⁵: A través de este servicio, Prodecon proporciona información a los contribuyentes sobre sus derechos, obligaciones, situación fiscal, y de ser necesario y procedente, los canaliza a su área especializada para presentar quejas o reclamaciones o en su caso para ser legalmente representado por Prodecon en la interposición de medios de defensa ante los tribunales.

- **Asesoría:** Tiene como objeto atender y desahogar solicitudes de los contribuyentes sobre los actos de autoridad en donde estén involucrados, ofreciendo solución alternativa a sus problemas y explicándoles su alcance jurídico.
- **Orientación:** En caso de que no se reúnan los elementos necesarios para dar solución a una problemática con ayuda de Prodecon, por competencia material o falta de requisitos, la Procuraduría indica al contribuyente las posibles autoridades o medios de defensa aplicables y dónde accionarlos.

El servicio de asesoría y orientación funge como primer contacto entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, a través del cual el contribuyente tiene la posibilidad de presentar sus consultas a mediante Atención personal, Atención telefónica y Atención vía correo electrónico.

b. Servicio de Representación y Defensa Legal: Consiste en la intervención de Prodecon como defensor y abogado a favor de los contribuyentes ante los actos de índole fiscal emitidos por las autoridades fiscales y los tribunales a nivel federal cuya cuantía y origen se encuentren dentro de las atribuciones de la Procuraduría.

⁸⁵ Artículo 20, Título II, Lineamientos que regulan las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En el plano jurisdiccional, Prodecon representa a los contribuyentes en los medios de defensa de Recursos de Revocación, Juicios de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Amparos Directos, Amparos Indirectos, Recursos de Revisión, así como Amparos en Revisión, entre otros.

Desde su creación, Prodecon ha atendido, entre otros, Embargos de cuentas bancarias, Embargos precautorios por considerar que el contribuyente no es localizable o se niega a proporcionar información requerida, Devoluciones de I.S.R. por ejercicio fiscal denegadas, Multas, Conflictos relacionados con Certificados de Origen en materia aduanera, Recursos de Revocación presentados ante el SAT, Recursos y medios de defensa promovidos ante la Fiscalía de la Ciudad de México, Juicios de Nulidad interpuestos ante el Tribunal Fiscal de Justicia Administrativa, Amparos Directos e Indirectos, Recursos de Revisión y Amparos en Revisión.

c. Servicio de Quejas y Reclamaciones: Mediante este servicio, Prodecon supervisa periódicamente la actuación de las autoridades y organismos fiscales y administrativos federales con la finalidad de evitar y corregir los actos en los que se vulneren los derechos de los contribuyentes. Para tal efecto, la Procuraduría cuenta con una amplia facultad en el campo de investigación, requerimiento de la presentación de informes por parte de autoridades y nombramiento de observadores que vigilen el ejercicio de la autoridad. Una vez recibido el escrito de queja o reclamación, Prodecon investiga el acto de autoridad o resolución para detectar posibles violaciones a los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

En caso de ser procedente la solicitud y comprobada la afectación a los derechos de los contribuyentes, Prodecon cuenta con la atribución de emitir una recomendación pública a la autoridad involucrada, para realizar la denuncia de la violación correspondiente y buscar su aceptación para una posible reparación del daño. Dichas resoluciones señalan el proceder ilegal o infundado de la Autoridad, así como la propuesta de medidas de solución

o correctivas necesarias para subsanar tal deficiencia. A su vez, tales recomendaciones son difundidas por diversos medios.

El procedimiento de quejas y reclamaciones ante Prodecon es el siguiente:

- **Queja:**
- Recepción de la Queja.
- 3 días después: Se admite y notifica a la Autoridad Fiscal
- 3 días después: La Autoridad Fiscal: Rendición de Informe
- 5 días después: Prodecon emite un Acuerdo de No Responsabilidad o de Responsabilidad.
- **Recomendación:**
- Prodecon emite una Recomendación a la Autoridad Fiscal.
- 3 días después: La Autoridad Fiscal Acepta, No Acepta o Acepta parcialmente dicha Recomendación, fundando y motivando su decisión.
- 3 días después: Si la Autoridad acepta, se pasa al siguiente paso.
- Plazo de 10 días para que la Autoridad Fiscal demuestre el cumplimiento de la Recomendación.

d. Dictado de Acuerdos de Trámite o no Responsabilidad: El Titular de la Prodecon puede dictar acuerdos de trámite y de no responsabilidad respecto de asuntos que sean presentados en sus delegaciones, que no pueden aplicarse a nuevos asuntos por analogía o mayoría de razón:

- **Acuerdos de trámite:** hacen referencia a la solicitud de Prodecon para que las autoridades responsables proporcionen documentación e información respectiva a un procedimiento.
- **Acuerdos de no responsabilidad:** Liberan a la autoridad de una presunta intervención sobre un acto que haya vulnerado los derechos y/o garantías de los contribuyentes.

e. Acuerdos Conclusivos: Por excelencia son el medio alternativo para dirimir diferencias y desacuerdos, realizar aclaraciones y solucionar controversias relacionadas al cumplimiento de obligaciones fiscales, están primordialmente dirigidos a los presuntos hechos u omisiones determinados

por las autoridades fiscales durante el ejercicio de facultades de comprobación de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete y revisión electrónica relacionados con el incumplimiento de obligaciones fiscales, y otorgan la oportunidad al contribuyente de concluir con la situación de conflicto y el proceso de revisión fiscal de forma anticipada y definitiva.

Dichos Acuerdos Conclusivos son sumamente relevantes, en virtud de que constituyen el único medio para llevar a cabo la mediación para la resolución de conflictos en materia fiscal, con lo cual se logra agilizar los procesos de recaudación del sistema tributario a la vez proteger los derechos de los contribuyentes. Además, presenta ventajas respecto de los medios de defensa tradicionales, tales como la gratuidad, celeridad, inmediatez y la inexistencia de formalismos que vuelven los procedimientos exhaustivos para los contribuyentes.

Cabe mencionar que desde el momento en que se inicia el procedimiento con la presentación de la solicitud de los contribuyentes hasta su culminación con la aceptación del acuerdo conclusivo, se interrumpe el proceso de fiscalización, e inclusive existe la posibilidad de obtener la condonación del 100% de multas.

Dicha facultad tuvo su origen en la necesidad por establecer un medio de negociación entre contribuyentes y autoridades fiscales como mecanismo de solución de controversias alternativo previo a la intervención jurisdiccional del estado para la resolución de conflictos.

Esta forma de mediación se desarrolla mediante el establecimiento de un procedimiento breve iniciado con la presentación de un escrito de hechos y omisiones referentes a los actos de autoridad que causan agravio al contribuyente, previa contestación de parte de la autoridad, Prodecon notifica a ambas partes para que manifiesten lo que a su derecho convenga y una vez reunida la información y las pruebas pertinentes se concluye con la emisión de un acuerdo firmado por ambos.

Asimismo, para ayudar al cumplimiento de su propósito, Prodecon desempeña las siguientes funciones:

a) Investigación de Problemas Sistémicos: El estudio de problemas sistémicos se avoca al análisis y la emisión de recomendaciones con la finalidad de corregir los problemas estructurales relativos al sistema tributario en lo relativo a inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de los derechos de los contribuyentes. En este caso, tiene la atribución de proceder de oficio o a petición de parte interesada.

El ejercicio de la atribución de análisis de estudios sistémicos consiste en la emisión de una calificación preliminar del conflicto basado en estudios de investigación, realización de audiencias entre las autoridades y los contribuyentes interesados, requerimientos y confrontación documental, de información, etc.

Una vez realizada la calificación preliminar e integrado que sea el expediente, se notifica a la autoridad responsable para que manifieste lo que a su derecho convenga.

Finalmente, en caso de ser corroborada la situación de conflicto, tiene la atribución de emitir una recomendación con medidas correctivas, y de ser procedentes, hacerla pública.

Asimismo, Prodecon se encarga del análisis de estudios sistémicos de temas de conflicto planteados por cámaras, confederaciones internacionales, contribuyentes y especialistas.

b) Propuestas de modificaciones a la normatividad interna del SAT y emisión de Opciones técnicas: El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un organismo que se encuentra investido de una amplia autonomía de gestión en lo referente a la determinación de su regulación interna.

Tomando en consideración la facultad discrecional del Servicio de Administración Tributaria para establecer y dirigir sus actuaciones con base en su normatividad interna, se ha otorgado a Prodecon la atribución de emitir propuestas de modificaciones para realizar los ajustes pertinentes a

la misma a fin de proteger los ejercicios de los mismos, entendiendo como normatividad interna del SAT aquellas disposiciones emitidas por el SAT que rigen la actividad de sus unidades administrativas, que no tienen difusión ni publicación para conocimiento de los contribuyentes, tales como los lineamientos que se siguen para aceptar o rechazar la condonación de multas a los contribuyentes.

Por otra parte, Prodecon tiene la posibilidad de emitir opiniones técnicas con la finalidad de coadyuvar a las autoridades y organismos fiscales y administrativos en sus labores de interpretación.

- c) Planeación y celebración de reuniones con autoridades fiscales:** Otra de las funciones de Prodecon consiste en la realización de reuniones periódicas entre contribuyentes, cámaras, confederaciones empresariales, autoridades y organismos fiscales.
- d) Propuestas de modificaciones a las normas fiscales:** En caso de que Prodecon advierta que existen ordenamientos jurídicos en materia fiscal y aduanera que vulneran los derechos y garantías de los contribuyentes, procederá a proponer modificaciones a la legislación respectiva ante el Congreso de la Unión.
- e) Imposición de Sanciones:** Una de las funciones de mayor relevancia para Prodecon radica en su actividad sancionadora en los casos en que las autoridades y organismos fiscales y administrativos sean omisos en la presentación de información requerida para el esclarecimiento y resolución de casos de conflicto, quejas y reclamaciones, o su inasistencia a las reuniones convocadas por Prodecon, en términos del artículo 28 de su Ley Orgánica.
- f) Interposición de Denuncias:** También cuenta con la labor de denuncia de las autoridades y organismos ante la posible comisión de delitos, o que incurran en responsabilidad civil o administrativa.

Respecto del presente apartado, considero que la asesoría y orientación, las quejas o reclamaciones, los análisis sistémicos, representación, defensa legal y las propuestas de modificaciones a las normas fiscales que hicieran a los

gobiernos locales, serían los servicios que se busca sean replicados para aquel organismo creado con competencia en el orden local de gobierno de cada entidad federativa, y que beneficiarían más a aquellos contribuyentes quienes no cuentan con posibilidades económicas para solventar su propia defensa.

E. Emisión de criterios

a. Acuerdos Generales de la Procuraduría para la Defensa del Contribuyente

Son dictados por Prodecon con la finalidad de determinar una situación o realizar una solicitud a autoridades y organismos fiscales. Pueden ser de trámite para que las autoridades aporten información o documentos no confidenciales, recomendaciones no imperativas dirigidas a servidores o autoridades específicas, o acuerdos de no responsabilidad.

b. Criterios normativos y sustantivos

Los criterios normativos y sustantivos de Prodecon, han sido reconocidos y delimitados en las tesis de la jurisprudencia de nuestra Suprema Corte, por lo que dada su importancia a continuación se presentan los siguientes:

“16/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013) MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA CONSTITUYE LA PUBLICACIÓN DE LOS CRITERIOS NORMATIVOS PORQUE OTORGA CERTEZA Y CONFIANZA A LOS CONTRIBUYENTES. La actividad de la Administración Tributaria debe tender a facilitar el ejercicio por parte de los pagadores de impuestos de sus derechos y libertades en el marco de lo que dispongan las leyes. Sin embargo, los preceptos que componen el orden jurídico son objeto de interpretación para poder proceder a su aplicación, por lo que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que las autoridades fiscales deben dar a conocer oportunamente y de manera pública los criterios orientadores que emitan con fundamento en el penúltimo párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación. Tal exigencia se compagina con la sana práctica administrativa y con la presunción de buena fe de los contribuyentes prevista en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; publicación de criterios que además coincide con lo que las tendencias internacionales identifican con las mejores prácticas. Lo anterior no implica, que las autoridades no puedan llegar a modificar dichos criterios, pero en tales casos, deben justificar de modo explícito y

riguroso tales cambios, cuando éstos tengan efectos negativos en derechos, principios y bienes jurídicamente protegidos o en expectativas legítimas.

Criterio sustentado en: Recomendación 2/2013. Consulta número 7-II-B/2013.

Relacionado con: Criterio Sustantivo 26/2018/CTN/CS-SASEN “CRITERIOS NORMATIVOS EMITIDOS POR LA AUTORIDAD FISCAL. LA INTERPRETACIÓN QUE REALICE A TRAVÉS DE AQUÉLLOS RESPECTO DE DISPOSICIONES FISCALES PUEDE HACERSE EXTENSIVA A LAS DISPOSICIONES CORRELATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES, SIEMPRE QUE ÉSTAS NO HUBIEREN VARIADO EN SU TEXTO”. Criterio Sustantivo 9/2015/CTN/CS-SASEN “MEJORES PRÁCTICAS EN LAS ACCIONES DE COBRO PERSUASIVO. NO BASTA CON QUE LA AUTORIDAD FISCAL CUMPLA LA LEY.” Criterio Sustantivo 8/2015/CTN/CS-SASEN “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE ADOPTARLAS EN LAS ACCIONES DE COBRO PERSUASIVO QUE REALIZA, A FIN DE EVITAR VIOLACIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES, INDEPENDIEMENTE DEL NÚMERO DE CASOS DOCUMENTADOS.” Criterio Sustantivo 7/2015/CTN/CS-SASEN “MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA AUTORIDAD FISCAL, A FIN DE OTORGAR CERTEZA JURÍDICA A LOS CONTRIBUYENTES, DEBE IMPLEMENTARLAS CUANDO REALICE ACCIONES DE COBRO PERSUASIVO.” Criterio Sustantivo 21/2015/CTN/CS-SPDC “MEJORES PRÁCTICAS. COMPENSACIÓN. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE VALIDAR CON OPORTUNIDAD LOS AVISOS CORRESPONDIENTES PARA NO AFECTAR AL CONTRIBUYENTE, SOBRE TODO CUANDO ÉSTE ES SUJETO DE FACULTADES DE COPROBACIÓN.”

16/2017/CTN/CS-SPDC (Aprobado en la 8va. Sesión Ordinaria 27/10/2017) PRODECON. SU ACTA DE OBSERVACIÓN ES IDÓNEA PARA DESVIRTUAR UNA SUPUESTA NOTIFICACIÓN DE UN ACTO ADMINISTRATIVO. De conformidad con los artículos 5, fracción III, 15 y 20, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como 47, fracciones, II y III de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de sus Atribuciones Sustantivas, este Ombudsman fiscal tiene la facultad de conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos u omisiones de las autoridades fiscales federales, pudiendo designar observadores para tal efecto; por lo que si derivado del ejercicio de esta facultad, en determinado lugar, hora y fecha cierta se conoce que los hechos no acontecieron como se hizo constar en el acta de notificación levantada por un notificador de la autoridad fiscal, es suficiente para desvirtuar ésta, pues no existe la certeza de que efectivamente el notificador cumplió con su obligación de hacer constar los hechos que ocurran durante la diligencia de notificación, de los cuales se advierta el cumplimiento de las formalidades establecidas

para su práctica por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, lo que evidentemente viola en perjuicio de los contribuyentes los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica.

Criterio sustentado en:

Recomendación 1/2017 emitida por la Delegación Campeche.

Relacionado con: Criterio Sustantivo: 18/2013/CTN/CS-SPDC "PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SE VE DESVIRTUADA SI EXISTEN ELEMENTOS CONTUNDENTES QUE PONEN EN DUDA SU VERACIDAD"

3.1.7 Resultados y utilidad práctica.

Con el paso del tiempo, la actividad de Prodecon ha ido tomando mayor relevancia para la defensa de los contribuyentes, obteniendo como parte de sus resultados los siguientes:

- ✓ 100% de efectividad en los Juicios de Nulidad promovidos contra el Servicio de Administración Tributaria (SAT) respecto de las resoluciones de negativas de devoluciones de impuestos anuales, determinación de impuestos al comercio exterior y prescripción de créditos fiscales.
- ✓ 99% de funcionalidad en los procesos referentes a la existencia de créditos fiscales impuestos por la autoridad fiscal, que son desconocidos para el contribuyente.
- ✓ 100% de resultados satisfactorios en los procedimientos promovidos en contra de organismos como el IMSS y el INFONAVIT.
- ✓ 60% de efectividad en temas referentes a créditos con la imposición de multas, actualizaciones y recargos derivados de la omisión del pago de impuestos como I.V.A., I.S.R., I.E.P.S.

Tan solo para el año 2018, Prodecon registró un avance del 76% de crecimiento sobre la eficacia respecto de la atención al contribuyente, registrando 36 mil 49 atenciones a contribuyentes en sus oficinas centrales y sus delegaciones ubicadas en el interior de la república, incluyendo 31 mil 130 asesorías. Tales cifras demuestran la confianza que Prodecon ha ido obteniendo como respuesta de los contribuyentes a su actuación, rebasando la expectativa.

A manera de ejemplo cabe mencionar que el número de asesorías a aquellos contribuyentes relacionados con la presentación de la Declaración Anual para Personas Físicas superó la cifra de 10 mil, de igual manera el número de quejas presentadas ascendió a 4 mil 919, reportando un crecimiento anual de 78% en relación con las quejas atendidas en 2017, a nivel nacional, durante el primer trimestre del año Prodecon proporcionó su servicio de asesoría a 86,555 contribuyentes, destacando su alcance progresivo, situación que se espera, aumente para 2019, cuyo registro estará disponible, una vez cerrado el año.⁸⁶

Derivado de lo anterior, se puede concluir que la trascendencia de la existencia de Prodecon atiende a la necesidad de cubrir los derechos e intereses de los contribuyentes frente a actos de autoridades fiscales y administrativas de una manera cada vez más eficaz, que se adecúe a la complejidad de dichas relaciones, por lo que resulta viable, importante y necesario, que cuanto antes se cree un organismo en virtud del cual, se repliquen las facultades de Prodecon, pero que tenga competencia para conocer de actos emitidos por autoridades fiscales del orden local de gobierno, y tenga injerencia en controversias suscitadas con motivo de impuestos locales.

Si bien es cierto que Prodecon no es un organismo jurisdiccional, su actuación ha demostrado tener impacto sobre su esfera de actuación en las relaciones fisco-contribuyentes, tal y como se puede apreciar en el siguiente boletín:

“ALCANZA PRODECON IMPACTANTE CRECIMIENTO DE 8,531% EN SUS PRIMEROS 7 AÑOS ⁸⁷

El Ombudsman del Contribuyente ha auxiliado a casi 750 mil pagadores de impuestos. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), organismo autónomo del Estado Mexicano, creado por ley del Congreso y que no tiene el carácter de autoridad sino de defensor no judicial de derechos, presentó sus cifras de servicios a

⁸⁶ http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/BoletinesPrensa/2018/Nacional/BoletinPrensa-04-Oficinas%20centrales%20CDMX-2018/boletin_004_cifras_abril_2018.pdf, PRODECON, Boletín 004/2018. “Alcanza PRODECON cifra histórica en atención a los contribuyentes en el mes de abril”, 8 de mayo de 2018, Ciudad de México, México.

⁸⁷ http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/BoletinesPrensa/2018/Nacional/BoletinPrensa-08-Oficinas%20centrales%20CDMX-2018/boletin_008_cifras_asesoria.pdf, PRODECON, “Alcanza PRODECON Impactante Crecimiento De 8,531% en sus Primeros 7 Años” Boletín 008 / 2018, 28 de agosto de 2018, México.

escasos siete días de cumplir sus primeros 7 años de prestar apoyo, auxilio y defensa a todos aquéllos que en México sostienen el gasto público con el pago de sus contribuciones. En su primer año, que transcurrió del 1 de septiembre de 2011 al 31 de agosto de 2012, PRODECON atendió únicamente 2,874 contribuyentes. En cambio, del 1 de septiembre de 2017 al pasado 24 de agosto de 2018, prestó sus servicios a 248,082 contribuyentes. El Ombudsman informó, asimismo, de la importante labor social que por mandato legal le ha sido conferida en beneficio de los contribuyentes más vulnerables y de menores ingresos, ya que casi el 82% de los atendidos son personas físicas y de éstos 7 de cada 10 son asalariados, pensionados o jubilados. En cambio, sólo 18% son sociedades o empresas. Por lo que toca a éstas, casi la totalidad, 99.48% son micro, pequeñas y medianas empresas. Apenas el 0.52% son grandes contribuyentes. La vulnerabilidad de los contribuyentes que acuden a PRODECON y que son apoyados por ésta, se confirma por la cuantía o monto del problema fiscal con el que acuden, ya que 89% de los servicios prestados son de asuntos de menos de 20 mil pesos, y sólo el 6% rebasan los 40 mil pesos

4. CONCLUSIONES

Tal y como he desarrollado a lo largo del presente trabajo, la existencia de la Prodecon atendió a la necesidad de creación de un organismo que brindara protección y auxilio a aquellos contribuyentes que se veían en situaciones difíciles al momento de cumplir con sus obligaciones fiscales, dicho de otra manera, darle un impulso al establecimiento de una situación más igualitaria al contribuyente para el debido cumplimiento de las mencionadas obligaciones.

Esta necesidad tuvo su origen en un momento en que a pesar de la existencia de normatividad y medios de recaudación aparentemente efectivos, todas las controversias derivadas de la relación jurídico-tributaria, tenían que ser resueltas mediante la interposición de medios de defensa ante tribunales especializados o en su caso mediante la realización de arreglos que pudieran propiciar prácticas de corrupción, abusos de autoridad, o un pago indebido que, visto de otra forma, generaban mayores perjuicios en contra de los contribuyentes.

En virtud de lo anterior, la creación de Prodecon, representa para nuestro sistema jurídico una alternativa tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal, al brindarle la debida asesoría al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, propiciando que cuando el actuar de la autoridad fiscal se realice con estricto apego a derecho, el contribuyente cumpla de manera informada con sus obligaciones fiscales, propiciando una mejor recaudación.

Pues dicho sea de paso, no se trata de victimizar al contribuyente o de poner en desventaja a la autoridad, si no buscar un equilibrio y generar los medios necesarios para instar a la autoridad tributaria a dialogar, para arreglar los conflictos y evitar procedimientos que, además de saturar las mesas de los Juzgadores, representan gastos para la Hacienda Pública, para el ciudadano y para muchas oficinas públicas.

Ahora bien, el deber de velar por los derechos fundamentales y principios contenidos en Constitución Mexicana, comienza desde la primera asesoría, con motivo cualquier requerimiento o carta invitación emitida por una autoridad fiscal, para evitar que el desconocimiento, ignorancia o mala interpretación los contribuyentes, generen incumplimientos que deriven en un litigio, que pudo haberse evitado, de haber contado con la información suficiente sobre sus derechos, obligaciones.

De igual forma, este ombudsman cuenta con algunos otros servicios como el de representación legal y defensa, en virtud de los cuales, se asiste a los contribuyentes quienes no pueden pagar los servicios de un abogado particular, para defender sus intereses frente a un órgano jurisdiccional, contra actos de autoridad y resoluciones que causen un menoscabo indebido en su esfera jurídica.

Por estos motivos, considero necesaria la creación de un organismo en virtud del cual, se replique las atribuciones con que cuenta esta Procuraduría y los servicios que presta en el orden federal, pero con competencia para conocer acerca de las controversias suscitadas en el orden local de gobierno de cada entidad federativa, para intervenir como mediadora en controversias con motivo de impuestos locales.

Tomado en consideración los antecedentes, la creación, el funcionamiento y el desarrollo que ha mostrado Prodecon desde su origen hasta hoy en día, y con la finalidad de dar sustento a mi propuesta, una vez demostrada la enorme laguna que existe respecto de la necesidad de que un Ombudsman proteja al contribuyente de la ilegalidad de los actos de autoridades fiscales del orden local de gobierno de cada entidad federativa.

Se plantea dar respuesta a la pregunta que dio origen a la presente investigación, a saber “***¿Es necesaria la existencia de un Ombudsman en materia Fiscal, en el orden local de Gobierno?***”

Con base en el análisis de todas circunstancias estudiadas en el presente trabajo de investigación, mi respuesta es, si, efectivamente, lo es, en virtud de que con ello podrían evitarse en el orden local de gobierno de cada entidad federativa, un gran número de injusticias, cometidas en contra de los contribuyentes, que ameritan la intervención de un Ombudsman, quien procure una recaudación, más justa y evite gastos judiciales o persecutorios innecesarios y amplía y mejora la información necesaria para el cumplimiento eficiente de las obligaciones fiscales.

Esta respuesta, insisto, tiene base en la experiencia probada del funcionamiento de Prodecon en el orden federal de innegable utilidad en el orden local, contemplada incluso por la Asamblea Legislativa de la Ciudad de México al incorporar al nuevo Código Fiscal de la Ciudad de México, un cierto tipo de Acuerdos Conclusivos bajo la denominación de “Acuerdos de Mediación”⁸⁸, los cuales se han mostrado ampliamente novedosos para mediar entre las dos partes de la relación recaudatoria y resolver en forma anticipada los conflictos que surjan en auditorías o revisiones practicadas para verificar el cumplimiento de las obligaciones impositivas locales.

⁸⁸ Véase. Libro Primero: De Los Ingresos, Título Segundo: De Los Elementos Generales De Las Contribuciones, Capítulo V: De la Mediación Fiscal del Código Fiscal del Distrito Federal.

Sin embargo, la Constitución de la Ciudad de México, ha nacido limitada en la protección que buscamos, debido a que no se ha considerado la figura de un Ombudsman Fiscal Local y a las controversias que puedan originarse con motivo del incumplimiento de obligaciones por impuestos como el de nóminas, impuesto predial, entre otros.

Prodecon misma, ha declarado que, al menos en la Ciudad de México debe incorporarse un defensor de los contribuyentes completamente imparcial, pues no debe olvidarse que la ya existente “Procuraduría Local” es parte de la Secretaría de Finanzas de la CDMX, es decir que la “autoridad fiscal de la Ciudad” es “*juez y parte*” en los Acuerdos de Mediación, cuando lo más aconsejable es que la mediación esté a cargo de un organismo autónomo ajeno a la controversia, es decir una Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de la CDMX⁸⁹.

Con base en lo antes mencionado y de haber voluntad política para defender los derechos de los pagadores de impuestos de la Ciudad de México, si el Constituyente permite la creación de un organismo con atribuciones semejantes a las de la Prodecon, pero en el orden local de gobierno, incorporando su funcionamiento dentro su ordenamiento local y, actuando en su calidad de organismo autónomo, realmente estaremos en presencia de un defensor que velara por el contribuyente en nuestra gran Ciudad.

Por todo lo anterior, considero necesaria la creación del presente trabajo, para poner en contexto a todos aquellos quienes nos encontramos dentro del sistema jurídico tributario y se reconozca la necesidad de incorporar al ombudsman en materia fiscal, en el sistema jurídico local, partiendo de la Ciudad de México, pero sin excluir al resto de las entidades federativas en nuestro país, quienes deben beneficiarse de sus servicios por lo que hace al orden local de gobierno.

⁸⁹https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/189118/boletin_001_2017_aldf_acuerdos_conclusivos.pdf y <https://www.eluniversal.com.mx/articulo/cartera/finanzas/2017/01/3/reconoce-prodecon-acuerdos-fiscales-para-cdmx>.

5. Bibliografía

- Alcalá Zamora, Niceto, *Proceso, autocomposición y autodefensa*, 2a. ed., México, 1970, UNAM.
- Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto, *Estudios de teoría general del proceso e historia*, México, 1974, UNAM.
- Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 28 ed., México, 2012, Themis.
- Carnelutti, Francesco, *Sistema de derecho procesal civil*, traducción Nieto Alcalá-Zamora y Castillo y Santiago Sentis Melendo, Buenos Aires, 1944, UTEHA.
- Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3a ed., México, 2007, Oxford University.
- Honorable Congreso de la Unión, *Código Fiscal de la Federación vigente en 2019*, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_081119.pdf.
- Honorable Congreso de la Unión, *Código Fiscal para el Distrito Federal vigente en 2019*, <http://www.aldf.gob.mx/archivo-afa2182ed56e3aebca333d7b68feed36.pdf>.
- Honorable Congreso de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente en 2019*, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_090819.pdf.
- Honorable Congreso de la Unión, *Ley Aduanera vigente en 2019*, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12_241218.pdf.
- Honorable Congreso de la Unión, *Ley de Amparo vigente en 2019*, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_150618.pdf.
- Honorable Congreso de la Unión, *Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2019*, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_301116.pdf.

- Honorable Congreso de la Unión, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78_281218.pdf.
- Honorable Congreso de la Unión, Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, vigente en 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/86_010519.pdf.
- Honorable Congreso de la Unión, Ley del Seguro Social vigente en 2019, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lss.htm>.
- Honorable Congreso de la Unión, Ley Federal de Derechos, vigente en 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/107_281218.pdf.
- Honorable Congreso de la Unión, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente en 2019, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/loapf.htm>.
- Honorable Congreso de la Unión, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente vigente en 2019, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>.
- Honorable Congreso de la Unión, Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente en 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93_041218.pdf.
- Honorable Congreso de la Unión, Reglamento de la Comisión de Inconformidades del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores vigente en 2019, http://dof.gob.mx/nota_to_doc.php?codnota=5532457.
- Honorable Congreso de la Unión, Reglamento Interior de la Comisión Nacional del Agua vigente en 2019, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n28.pdf>.
- Honorable Congreso de la Unión, Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa vigente en 2019, <http://marcojuridico.tfja.gob.mx/pdf/ritfjfa.pdf>.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 4a ed., México, 1993, Limusa Noriega Editores.
- Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, México, 2000, Porrúa.

- Gómez Lara, Cipriano, Teoría General del Proceso, 10ma ed., México, 2012, Oxford University.
- Greco, Orlando, Diccionario contable, 1ª ed., Argentina, 2000, Valleta Ediciones.
- Hernández Trillo, Fausto, Para entender los impuestos en México, México, 2009, Nostra Ediciones.
- López Durán, Rosalío. Metodología Jurídica, México, 2000, Iure.
- N.D. "PRODECON, modelo mexicano de defensa de los contribuyentes, es imitado en Chile", EMSAValles, México, 28 de enero de 2018, <http://www.emsavalles.com/EX99662/prodecon-modelo-mexicano-de-defensa-de-los-contribuyentes-es-imitado-en-chile>.
- Ovalle Favela, José, Teoría general del proceso, 6ta ed., México, 2011, Oxford University.
- PRODECON Boletín 001/2017. "ALDF Acuerdos Conclusivos", Ciudad de México, México, https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/189118/boletin_001_2017_aldf_acuerdos_conclusivos.pdf.
- PRODECON "Reporte de Atenciones" 4 de febrero de 2019. México. <http://prodecon.gob.mx/gobmx/estadisticas/estadisticas.html>.
- PRODECON Boletín 004/2018. "Alcanza PRODECON Cifra Histórica En Atención A Los Contribuyentes En El Mes De Abril", 8 de mayo de 2018, Ciudad de México, México. http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/BoletinesPrensa/2018/Nacional/BoletinPrensa-04-Oficinas%20centrales%20CDMX2018/boletin_004_cifras_abril_2018.pdf.
- PRODECON, "Alcanza PRODECON Impactante Crecimiento De 8,531% en sus Primeros 7 Años" Boletín 008 / 2018, 28 de agosto de 2018, México. http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/BoletinesPrensa/2018/Nacional/BoletinPrensa-08-Oficinas%20centrales%20CDMX-2018/boletin_008_cifras_asesoria.pdf

- PRODECON, Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Actualizado al 2 de marzo de 2019, Sexta Sesión Ordinaria del CTN, México, 2015. http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion_criterios_sustantivos_sasen_actualizada.pdf
- PRODECON, Historia, México, 2019. <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia>
- PRODECON. ¿Qué hacemos? México, 2019, <https://www.gob.mx/prodecon/que-hacemos>.
- Real Academia de la Lengua Española, Diccionario de la Lengua Española.
- Rodríguez Lobato, Raúl, “Derecho fiscal”, 2 ed., México, 2002, Oxford University.
- Saldaña Magallanes, Alejandro A., Curso elemental sobre derecho tributario: Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales, México, 2005, ISEF.
- Saldívar, Belén. “Acuerdos Conclusivos reconocidos por la ONU” El Economista, 17 de enero de 2018 <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Acuerdos-conclusivos-reconocidos-por-la-ONU-20180117-0152.html>.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Manual del Justiciable, Elementos de Teoría General del Proceso, Poder Judicial de la Federación, 1 ed., México, 2003.
- Verduzco Reina, Carlos Javier. “El exceso de ingresos condicionados que la Federación transfiere a las entidades federativas y a los municipios en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal provoca la degradación de las Haciendas Públicas Locales”, Tesis de doctorado, México, 2016.
- Verduzco Reina, Carlos Javier y Rabindrana Cisneros García, Juan y Derecho Procesal Fiscal y Aduanero, 2ª Edición, México, 2019, Tax Editores Unidos en colaboración con el Centro Universitario de Estudios Jurídicos.