

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NAYARIT
UNIDAD ACADÉMICA DE DERECHO



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NAYARIT



SISTEMA DE BIBLIOTECAS

**" LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN MATERIA
DE DEVOLUCIONES"**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRA EN DERECHO CON
ORIENTACIÓN AL DERECHO CONSTITUCIONAL Y ADMINISTRATIVO**

PRESENTA:

MAESTRANTE IRENE CECILIA NAVARRETE DELGADILLO

DIRECTOR:

DR. AGUSTÍN ARCINIEGA PONCE

Tepic, Nayarit, Junio de 2015.

ÍNDICE

	INTRODUCCIÓN	7
	HIPÓTESIS	9
CAPÍTULO I	MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL	
1.1	Marco teórico	10
1.1.1	Principales tesis sobre derechos humanos	10
1.2	Marco conceptual	17
1.2.1	Derechos humanos, derechos fundamentales	17
1.2.2	Tributo	21
1.2.3	Ombudsman	22
1.2.4	Potestad tributaria	23
1.2.5	Sistema Tributario	24
1.2.6	Pago	24
1.2.7	Pago de lo indebido	24
1.2.8	Sujetos	25
1.2.9	Objeto	25
1.2.10	Devolución	26
CAPÍTULO II	LA TRIBUTACIÓN	
2.1	La potestad tributaria	28
2.2	Los vínculos de la tributación	33
	2.2.1 Riqueza	33
	2.2.2 Trabajo	33
	2.2.3 Consumo	33
CAPÍTULO	EL OMBUDSMAN FISCAL	
III		
3.1	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente	42

3.1.1	Antecedentes	42
3.1.2	Naturaleza Jurídica	47
3.1.3	Estructura Orgánica	48
3.1.3.1	El Procurador de la Defensa del Contribuyente	49
3.1.3.2	Órgano de Gobierno	50
3.1.3.3	Delegados Estatales o Regionales	51
3.1.3.4	Asesores Jurídicos	51
3.1.3.5	Órgano Interno de Control	51
3.1.4	Atribuciones Sustantivas	52
3.1.4.1	Asesoría y Consulta	52
3.1.4.2	Representación Legal y Defensa	53
3.1.4.3	Recepción de quejas y reclamaciones	54
3.1.4.4	Facultad de proponer al Servicio De Administración Tributaria Modificaciones a su normativa Interna	55
3.1.4.5	Identificación de problemas Sistémicos	56
3.1.4.6	Emitir recomendaciones Públicas	57
3.1.4.7	Acuerdos Conclusivos	58
3.1.4.8	Otras facultades de la PRODECON	59
3.1.5	Derechos fundamentales de los contribuyentes en materia fiscal	59
3.1.6	Recomendación en materia de devolución	61

3.2	Diferencia entre el sistema no jurisdiccional de Derechos Humanos y el sistema jurisdiccional de protección de Derechos Humanos.	63
-----	--	----

CAPÍTULO IV. EL CONTRIBUYENTE EN EL GASTO PÚBLICO

4.1	Fundamento Constitucional de la contribución	67
4.2	El derecho del contribuyente a obtener el saldo a favor que se hubiese generado a la contribución	69

CAPÍTULO V Derechos Humanos del Contribuyente

5.1	Análisis de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011	71
5.1.1	Ejes rectores	72
5.1.2	Principios	73
5.1.2.1	Universalidad	73
5.1.2.2	Interdependencia e indivisibilidad	73
5.1.2.3	Progresividad	75
5.1.2.4	Pro persona	75
5.1.2.5	Convencionalidad	76
5.2	Derecho de Propiedad	76
5.2.2	Sistema Europeo sobre Derechos Humanos en Materia de devolución (Una visión internacional).	77
5.3	Análisis de la legislación vigente en materia de devoluciones en el derecho mexicano.	79

5.3.1 Código Fiscal de la Federación	79
5.3.1.1 Requerimiento y Desistimiento	79
5.3.1.2 Negativa	80
5.3.2. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente	81
5.3.3 Jurisprudencia	81

CAPÍTULO VI. Fortalezas y debilidades del Sistema Tributario Mexicano en materia de Devolución.

6.1 Problemática en la devolución de impuestos en materia de IVA e ISR	83
6.1.1 IVA	83
6.1.2 ISR	84
La autoridad solicita al contribuyente aclarar las diferencias detectadas con su retenedor. (Art. 41A-CFF)	
6.1.2.1 Fortaleza	84
6.1.2.2 Problemática	85
6.1.3 Inseguridad jurídica para el contribuyente cuando el retenedor en la constancia de percepción de ingresos guarda discrepancia con la declaración informativa múltiple.	86
6.2 Afectación	
6.2.1 Económica	86
6.2.2 Jurídica	87
6.3 Propuesta para regular un procedimiento específico en materia de devolución de impuestos.	87

**CAPÍTULO VII. ESTRATEGIA EN MATERIA DE DEVOLUCIÓN
(SAT-PRODECON).**

7.1 Análisis de la estrategia consensada entre SAT y PRODECON	89
7.1.1 Inicio de facultades de comprobación	89
7.1.2 Conclusión de auditoría en 90 a 180 días y notificar la resolución en esas fechas al contribuyente.	90
7.1.3 Levantar acta final de visita	90
7.1.4 Visita domiciliaria	90
7.1.5 Compulsas	91
7.1.6 Varias solicitudes de devolución respecto de un mismo impuesto.	91
7.2 Desafíos del Sistema Tributario Nacional en materia de devolución.	91
VIII. CONCLUSIONES	93
IX. BIBLIOGRAFÍA	94

AGRADECIMIENTOS

A mi familia por su apoyo y comprensión durante esta faceta.

A cada uno de mis profesores por los aprendizajes compartidos en el aula.

A mi director de tesis por sus consejos.

A mi cotutor de tesis por sus grandes aportaciones y experiencias.

A cada uno de mis amigos por sus palabras de ánimo y motivación.

INTRODUCCIÓN

La Secretaría de Administración Tributaria, a través de sus Administraciones Generales de Auditoría Fiscal Federal, no conceden en algunos casos las devoluciones a los contribuyentes, ocasionando posibles violaciones a sus derechos humanos.

Uno de los principales problemas que enfrentan los contribuyentes al momento de ejercer su derecho a la devolución, es la falta de respuesta fundada y motivada por parte de la autoridad, así como los innumerables requerimientos que efectúa de manera arbitraria y repetitiva.

Atento al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales tienen la obligación de devolver a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente, así como aquellas que procedan conforme a las leyes fiscales.

Pues bien, ante una solicitud de devolución la autoridad fiscalizadora devuelve, niega o requiere información y/o documentación. Ante el primero de los casos la citada autoridad respetó, sin lugar a dudas, el derecho que nos ocupa; ante el segundo, los contribuyentes tienen la opción de interponer algún medio de defensa, dígase recurso ante la propia autoridad o juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de Justicia Fiscal y Administrativa; sin embargo ante el tercero (requerimiento), nos encontramos en un problema, pues si bien es cierto que el numeral de referencia limita los requerimientos, también lo es que en caso de incumplimiento se tiene por desistido a los contribuyentes de sus solicitudes, para que, si vuelven a presentarlas las autoridades puedan volver a requerir información y/o documentación que ya se había presentado, o que la propia autoridad tiene en su poder, ocasionando así una serie de requerimientos y desistimientos innecesarios violentando el derecho de los pagadores de impuestos.

En virtud de lo anterior, actualmente los contribuyentes pueden acudir a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para levantar las quejas correspondientes, quien una vez llevado todo el procedimiento, los apoyan para resolver sus problemáticas, realizando, en su caso, las recomendaciones respectivas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En este tenor de ideas, el problema fundamental del que me ocuparé en mi investigación, es en torno al sistema recaudatorio mexicano que ante las lagunas en las leyes existentes, violentan el derecho a las devoluciones de los contribuyentes.

Estudios recientes efectuados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, han demostrado que la autoridad fiscal se ha excedido en sus facultades discrecionales de las que goza, esto es así, al requerir al contribuyente de información y documentación que acrediten la existencia y realización de operaciones que sustenten el saldo a favor; facultad propia de la comprobación más no de la devolución.

La devolución es una prerrogativa de los contribuyentes que la autoridad fiscal debe acatar en apego a las disposiciones fiscales vigentes, flexibilizando la aplicación de las normas en miras de la tutela efectiva de sus derechos.

¿El derecho a la devolución otorgado a los contribuyentes por La Ley de los Derechos del Contribuyente y el Código Fiscal de la Federación, es respetado por la autoridad competente?

Hipótesis

1. En materia de devoluciones se transgreden los derechos del contribuyente a razón de:
 - 1.1 La falta de respuesta fundada y motivada por parte de la autoridad.
 - 1.2 Los innumerables requerimientos que efectúa de manera arbitraria y repetitiva.
 - 1.3 Tener por desistido al contribuyente en caso de incumplir con los requerimientos que la autoridad fiscal le solicita.

El panorama general de los derechos en materia de devoluciones con base en una metodología en la que se establezca cuáles son los derechos y obligaciones que son propios del contribuyente en su doble contexto fiscal y derechos humanos.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO-CONCEPTUAL

1. Marco Teórico

1.1 Principales teorías sobre los derechos humanos.

Las principales teorías conocidas de las que parten los estudiosos en materia de derechos humanos, son el iusnaturalismo y el positivismo, en las que basan su postura respecto de su existencia, para dirigir las hacia las profundidades jurídicas, sociales y políticas; dando lugar a nuevas teorías como la constructivista, del disenso, consecuencialistas; según el punto de vista que cada escultor esboza en sus obras respecto de la materia.

En la teoría iusnaturalista encontramos a Platón, Aristóteles, Cicerón, Tomás de Aquino (clásicos); mismos que señalan que los derechos humanos se encuentran en la perspectiva del hecho natural, en la que el hombre posee derechos que le son propios por el simple hecho de ser humano, los cuales le pertenecen de forma innata, por lo que las leyes deben de ser justas para ser consideradas como norma rectora, la cual debe estar fundada en la razón, como lo describen algunos teóricos modernos como Hart y Nino, al sustentar su postura iusnaturalista en la siguiente tesis:

"Hay ciertos principios morales y de justicia universalmente válidos, los cuales pueden ser conocidos a través de la razón humana y, en caso de que

algún sistema o norma no se adecuen a tales principios universales, los mismos no podrán ser considerados como jurídicos”¹

Rodolfo Vidal Gómez Alcalá², agrupa las teorías políticas, morales, sociales y jurídicas que han abordado el tema de los derechos fundamentales en teorías iusnaturalistas, las que en respuesta de esta postura, niegan su existencia como derechos naturales; las que lo explican en base a su desarrollo histórico; las neocontractualistas o constructivistas y la formulada por el Dr. Javier Muguerza “la del disenso”.

Las teorías que sustentan a los derechos fundamentales en los derechos naturales, son aquellas que enmarcan a los derechos fundamentales como derechos morales independientes a la ley positiva que debe reconocerlos y garantizarlos para que su validez sea auténtica. Quienes representan esta postura (Locke, Hobbes, Paine y Rousseau) afirman que los derechos fundamentales existen en forma separada de los derechos positivos, son innatos e inalienables al individuo y constituyen límites en la actuación del poder político. Estos derechos provienen de la razón cuyas características son el ser universal, suprema y derivada de la naturaleza misma de las cosas; tal y como lo sustenta Thomas Hobbes³, conocido como el precursor moderno de los Derechos Fundamentales, y a quien le interesa encontrar el límite entre la acción de gobierno y los gobernados, con la ayuda de los derechos del individuo para evitar la anarquía del poder. Hobbes refiere un estado originario, escenario en el que los individuos cohabitan en un plano de igualdad, con los mismos derechos naturales, pero sin que se les garanticen; derivado de ello, los individuos permanecen en un estado de guerra; de ahí la necesidad de un poder.

¹ OROZCO Henríquez, Jesús J., Los derechos humanos y la polémica entre iusnaturalismo y iuspositivismo, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2009, pág. 27

² GÓMEZ Alcalá, Rodolfo Vidal, La ley como límite de los derechos fundamentales, Editorial Porrúa, México, 1997, pág. 9

³ *Ibidem*, pág. 11

Aparece entonces el Estado como remedio a este caos, el cual surge de un pacto entre los habitantes. Se crean así los derechos civiles de los habitantes, quienes abandonan sus derechos naturales; sin embargo el hombre sigue conservando ciertos derechos no civiles (naturales), ante la falta de regulación del soberano, o por el hecho de que éste atente contra el súbdito. En los casos en que el soberano no ha proscrito una norma, el súbdito tiene la libertad de hacer o de omitir, de acuerdo con su propia discreción. Incluso el individuo tiene la potestad de desobedecer al soberano, cuando atenta contra los fines de seguridad y conservación que llevaron al súbdito a participar en el pacto social. Hobbes es un iusnaturalista, pero no en sentido tradicional, sino en el entendido del que da las directrices para la validez del Derecho positivo, más no de su contenido, que reconoce la existencia e independencia del Derecho civil positivo; asimismo, es el primero en ofrecer una teoría de la legitimidad racional, pero es también el iniciador de la cultura del despotismo.

John Locke⁴, pionero en introducir la teoría política y la justificación del Estado a los derechos naturales. Es nombrado el padre del iusnaturalismo moderno, al sostener que los principios morales pueden ser descubiertos por medio de la experiencia. De acuerdo con la visión política de este autor, el hombre antes de ser ciudadano se encuentra en estado de naturaleza, gozando de una amplia libertad, sin restricciones de otra voluntad y de completa igualdad; y su libertad está gobernada por la ley racional de la propia naturaleza; sin embargo, la falta de garantía para que los hombres puedan conservar su derecho, situación que puede generar un caos, surge la necesidad de crear un estado de sociedad y la creación de un poder político mediante el pacto social. Por lo que el contractualismo se convierte en la forma idónea para legitimar la sociedad política y la validez de sus normas jurídicas. Para Locke las ideas de derechos naturales, comunidad, poder político y democracia están unidas y no pueden separarse; asimismo, afirma la existencia de derechos naturales, de lo que hace una mera referencia de ellos por lo que toca a la vida, seguridad personal, salud, libertad y propiedad.

⁴ *Ibidem* pág. 15

El iuspositivismo, por el contrario, señala que una ley debe cumplirse aún si es considerada injusta, sin contemplar los cuestionamientos morales dentro de las leyes. Los defensores de esta postura son Hart, Raz y Kelse; al sostener la interconexión de los derechos con la moral, así como Bobbio al señalar que las normas jurídicas deben de alejarse de los criterios valorativos. Sin embargo, el mismo Hart llegó a admitir la influencia moral en las normas con la siguiente expresión:

"La afirmación simple de que en ningún sentido es necesariamente verdad que las normas jurídicas reproducen o satisfacen ciertas exigencias de la moral, aunque de hecho suele ocurrir así"⁵.

Con lo anterior se da un paso al iuspositivismo moderno con las ideas de Bentham y Austin quienes adoptaron la idea de que las normas deben contener principios morales para justificar racionalmente su validez universal como la cuestión de la utilidad.⁶

Thomas Paine⁷, el divulgador de los derechos fundamentales, ve en las revoluciones americana y francesa, así como en la instauración de los derechos del hombre en el plano político y jurídico, como el inicio de una nueva era racional, que acabará con el antiguo régimen. En su obra encontramos que los derechos del hombre, se encuentran indisolubles con la democracia y la Constitución política, tomando este último elemento, en su connotación de un texto jurídico, que limita la actuación del poder público. Refiere que los derechos son previos a la comunidad política y cuando se ingresan a ella no se pierden, sino que se aseguran de una mejor forma. Esos derechos se transforman en derechos civiles, pero tienen su base en los naturales. Paine los clasifica en libertad, propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión. Con estos derechos el hombre puede establecer un pacto entre los restantes individuos para crear el gobierno.

⁵ Ibídem, pág. 28

⁶ Ibídem, pág. 30

⁷ Ibídem pág. 21-26

Las teorías colectivistas⁸ consideran a la comunidad política como previa y de mayor jerarquía valorativa que el hombre; su origen se encuentra en la teoría política griega y parte de la base de que la sociedad, la comunidad donde se asienta el Estado, es una entidad más perfecta que el individuo aislado, y es de este hecho de donde debe partir la reflexión, no sólo del ser del hombre y del Estado, sino también acerca de cuáles deben ser sus fines. La génesis de estas teorías las encontramos en Platón, así como en Aristóteles en su obra "La Política", en las que se sostiene que es la propia comunidad la que debe tener sus propios derechos y los hombres contribuir a ella, como lo sostiene el liberalismo; en ese sentido que sólo en la comunidad puede practicarse la justicia y los valores humanos, así como los derechos humanos dejarían de tener justificación teórica. Otro autor moderno de esta teoría es Hegel en su obra "La Fenomenología del Espíritu", en la que considera que el deber supremo del individuo es servir al Estado, así, el hombre queda incorporado a un ser superior perdiendo su individualidad, su relevancia y sus prerrogativas.

Por otro lado, Jesús González Amauchástegui,⁹ basa a los derechos humanos desde una teoría de la justicia distinta a las tradicionalmente conocidas como las éticas deontológica (Kant) y las teleológicas o consecuencialistas (utilitarista). Las teorías deontológicas basa la actuación del hombre en lo correctamente moral como el principal eje del comportamiento humano, originándose los derechos y deberes del hombre, sin considerar las consecuencias que pudieran resultar derivadas de su aplicación. Las teorías teleológicas, por el contrario, basan la actuación del hombre en lo bueno sobre lo moral, consideran lo bueno o malo en relación con las consecuencias de la acción según la utilidad de éstas (utilitarismo), por lo tanto, los derechos deben estar encaminados para la consecución del beneficio general, justificándose los medios que se empleen para lograrlo. Sin embargo, el fin no justifica los medios, como así lo sostenía Maquiavelo; pues tal y como lo refiere

⁸ *Ibidem*. Pág. 25

⁹ GONZALEZ Amauchástegui, Jesús, "Las teorías de los derechos humanos", *Revista de Administración Pública*, México, 2000, Vol. 7, núm. 105, agosto de 2002, p.33.

Amartya Sen¹⁰ con su idea del sistema moral el cual consiste en que la satisfacción y la no realización de los derechos humanos están incluidos en la evaluación de los diferentes estados, y entonces tomados en consideración a la hora de elegir las acciones a través de nexos consecuencialistas”, lo que hace que la teoría consecuencialista sea un límite a las políticas públicas además de un criterio orientador que enriquece al modelo deontológico clásico.¹¹ Además señala que las teorías sobre derechos humanos unifican el mismo criterio al coincidir en que únicamente los individuos son titulares de derechos humanos, tomando los intereses de todos y cada uno de los individuos con independencia de su sexo, raza, religión, clase social, o de su tradición cultural; intereses que valen por igual. Además comenta que todas las teorías de los derechos humanos asumen como principio básico el que “todos los seres humanos deben ser tratados como iguales, con igual consideración y respeto”.

Las teorías analizadas tienen la finalidad de encontrar el sentido y el nacimiento de los Derechos Fundamentales, partiendo del hombre real, no del ideal, ni de una parte de él o de una concepción acerca de él, pues de lo contrario se corre el riesgo de hacer una ideología más que una auténtica teoría; considerar al hombre como parte de una comunidad, no como un ser aislado; al hombre y su comunidad, se le debe incorporar su historia, pues a través de ella se perciben las auténticas necesidades imprescindibles del ser humano en colectividad; los derechos fundamentales deben considerarse como creaciones humanas conscientes y deliberadas en base a su utilidad; deben contar con principios morales, pero no arbitrarios ni subjetivos, ya que se formularían en base al consenso de todos los hombres, a partir de su diálogo razonado y verificable.

¹⁰ Citado por GONZALEZ Amauchástegui, Jesús, “Las teorías...” Ob. Cit. p.34.

¹¹ *Ibidem*, pág. 40.

César Augusto Domínguez Crespo¹², advierte que del artículo 1º. Constitucional Federal se advierten cambios sustanciales en materia de derechos humanos en México, al considerar el nuevo modelo de control difuso a emplear por los diversos funcionarios públicos en materia de derechos humanos incluyendo la tributaria, al referirse el artículo citado que todas las autoridades en el ámbito de su competencia deberán de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos en los términos que la ley establezca; por lo tanto, los funcionarios deberán realizar cambios sustanciales en su modo de actuar en cuanto a las cuestiones fiscales se refiere ya que las autoridades encargadas de elaborar y ejecutar los presupuestos no deben permanecer al margen del respeto y garantía, progresiva, de los derechos humanos.¹³

Al referirse a la reforma Constitucional de junio de 2011, Miguel Carbonell¹⁴ al señala que el artículo 1º. contiene una mini teoría de los derechos fundamentales en cuanto a su titularidad, interpretación y las obligaciones que en esa materia generan hacia las autoridades.

De lo anterior se desprenden afirmaciones valiosas para la presente investigación en materia de derechos humanos del contribuyente, respecto al hecho de que los seres humanos tienen obligaciones y deberes, que conllevan al deber y obligación de contribuir al gasto público; mismas que se encuentran conferidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos; por lo que al cumplir con sus obligaciones constitucionales los convierte en contribuyentes como titulares de derechos humanos, lo que conlleva su importancia en su reconocimiento, tutela y defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

¹² DOMÍNGUEZ Crespo, César Augusto, *Derechos Humanos del Contribuyente*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 2014, pág. 30.

¹³ *Ibidem*, pág. 38.

¹⁴ Citado por DOMÍNGUEZ, Ob. Cit., pág. 2.

De las teorías que con antelación se abordan en torno a los derechos de los contribuyentes, desde una perspectiva del positivismo jurídico, son las que interesan para el desarrollo de la presente investigación, al ser la norma quien da la pauta respecto de los derechos y obligaciones en materia de contribuciones, basada en la ideología de la utilidad racional en apego a los principios rectores de los derechos fundamentales y que conducen la materia tributaria, desde la perspectiva del derecho fundamental del patrimonio del pagador del impuesto.

1.2 Marco Conceptual

1.2.1 Derechos humanos, Derechos Fundamentales, entre otros.

Se han utilizado como sinónimos de los derechos fundamentales a los derechos naturales, derechos humanos y garantías individuales; sin embargo, su significado varía.

El término de los derechos humanos tuvieron su impulso con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, expedida por la Asamblea Nacional francesa en 1789, y por su introducción realizada en las Constituciones de los Estados de América del Norte¹⁵, sin embargo, fue después de la Segunda Guerra Mundial en donde su aparición realizó un gran cambio al considerarse tema de preocupación en las sociedades; internacionalizándose con declaraciones universales y regionales, creándose comisiones, cortes regionales, pactos y protocolos en materia de derechos humanos.

¹⁵FIX-ZAMUDIO, Héctor, Los derechos humanos y su protección jurídica y procesal en Latinoamérica, en VALDÉS, Diego y GUTIERREZ RIVAS, Rodrigo (coord.). Derechos Humanos, Memoria del IV congreso nacional de derecho constitucional III, México III, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas., 2001, p.3.

Carpizo¹⁶ señala que "Los horrores y la barbarie y especialmente el nazismo, provocaron una reacción e indignación mundial. Con claridad se vio que este planeta tenía una alternativa: vivir civilizadamente bajo regimenes democráticos y representativos: donde se respete la dignidad humana, o bajo regimenes salvajes donde impere la ley del fuerte y del gorila".¹⁷

Luigi Ferrajoli¹⁸ propone una definición teórica, puramente formal o estructural, de derechos fundamentales, en ese sentido apunta que son todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendiendopor "derecho subjetivo" cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por "status" la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de éstas.

Por un lado, esta definición es teórica, pues aunque se encuentre estipulada con referencia a los derechos fundamentales positivamente sancionados por leyes y constituciones en las actuales democracias, prescinde de la circunstancia de hecho de que en éste o en aquél ordenamiento tales derechos se encuentren o no formulados en cartas constitucionales o leyes fundamentales, e incluso del hecho de que aparezcan o no enunciados en normas de derecho positivo. Por otro lado, esta definición es formal o estructural, pues prescinde de la naturaleza de los intereses y de las necesidades tutelados mediante su reconocimiento como derechos fundamentales, y se basa únicamente en el carácter universal de su imputación. Al respecto, el autor considera que esta definición trae ventajas; en cuanto prescinde de circunstancias de hecho, es válida para cualquier ordenamiento, con independencia de los Derechos Fundamentales previstos o no

¹⁶ CARPIZO, Jorge, Derechos Humanos y Ombudsman, Comisión Nacional de Derechos Humanos, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1993.

¹⁷ FIX-ZAMÚDIO, Ob. Cit., p.7.

¹⁸ FERRAJOLI, Luigi, Los fundamentos de los derechos fundamentales

previstos en él. Tiene, por tanto, el valor de una definición perteneciente a la Teoría General del Derecho, en cuanto es independiente de los bienes, valores o necesidades sustanciales que son tutelados por los Derechos Fundamentales, es, además, ideológicamente neutral.

Sin embargo, este carácter formal de la definición no impide que sea suficiente para identificar en los Derechos Fundamentales la base de la igualdad jurídica; pero la igualdad es lógicamente relativa a las clases de los sujetos a quienes su titularidad está normativamente reconocida. La ciudadanía y la capacidad de obrar han quedado hoy como las únicas diferencias de status que aún delimitan la igualdad de las personas humanas, y pueden ser asumidas como los dos parámetros sobre los que fundar dos grandes divisiones dentro de los Derechos Fundamentales que se da entre derechos de la personalidad y derechos de ciudadanía, que corresponden, respectivamente, a todos o sólo a los ciudadanos y la existente entre derechos primarios (o sustanciales) y derechos secundarios (instrumentales o de autonomía), que corresponden, respectivamente, a todos o sólo a las personas con capacidad de obrar. Cruzando las dos distinciones obtenemos cuatro clases de derechos:

1. Derechos humanos: que son los derechos primarios de las personas y conciernen indistintamente a todos los seres humanos, como el derecho a la vida y a la integridad de la persona, la libertad personal, el derecho a la salud y a la educación;
2. Derechos públicos, que son los derechos primarios reconocidos sólo a los ciudadanos, como el derecho de residencia y circulación en el territorio nacional, los de reunión o asociación;
3. Derechos civiles, que son los derechos secundarios adscritos a todas las personas humanas capaces de obrar, como la potestad negocial, la libertad contractual, la libertad de elegir y cambiar de trabajo, el derecho de accionar

en juicio, y en general todos los derechos potestativos en los que se manifiesta la autonomía privada y sobre los que se funda el mercado;

4. Derechos políticos, que son los derechos secundarios reservados únicamente a los ciudadanos con capacidad de obrar, como el derecho de voto, el de sufragio pasivo, el derecho de acceder a los cargos públicos, y en general todos los derechos potestativos en los que se manifiesta la autonomía política y sobre los que se fundan la representación y la democracia política.

Miguel Carbonell¹⁹, considera que los derechos fundamentales son instrumentos de protección de los intereses más importantes de las personas, ya que preservan los bienes básicos necesarios para poder desarrollar cualquier plan de vida de manera digna²⁰ y generan obligaciones para las autoridades, quienes se encuentran obligados en hacerlos valer, salvo aquellos casos que la Constitución disponga de manera clara lo contrario.

La Comisión Nacional de los Derechos Humanos²¹ los define como "El conjunto de prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral del individuo que vive en una sociedad jurídicamente organizada. Estos derechos, establecidos en la Constitución y en las leyes, deben ser reconocidos y garantizados por el Estado."

En la reforma de 2011 realizada al artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se da un gran paso en la tutela de los derechos

¹⁹ CARBONELL, Miguel, Los derechos fundamentales en México, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, pág.5.

²⁰ Derecho al mínimo vital que reconoce la Suprema Corte de la Justicia de la Nación (SCJN), en la tesis 1ª. XCVIII/2007, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época; cuyo límite impone al Estado respecto a los recursos mínimos necesarios que el individuo necesita para llevar una vida digna, tema que trasciende a la materia fiscal al abarcar las medidas que el Estado debe proporcionar al individuo para el ejercicio de su subsistencia y como barrera a la autoridad al limitar su ejercicio en la potestad tributaria en atención a las posibilidades del ciudadano para con su contribución al Estado.

²¹ http://www.cndh.org.mx/Que_Son_Derechos_Humanos

humanos"; reconociéndolos a nivel Constitucional como en Tratados Internacionales, se establece el principio de interpretación pro persona involucrando a todas las autoridades, postulación de principios y la reformulación de los organismos defensores de los derechos humanos.²²

En ese sentido, la definición a la que haré referencia respecto de los derechos fundamentales es a partir de la perspectiva que son derechos humanos consagrados en la norma suprema para ser garantizados por el Estado.

1.2.2 Tributo

Para Dino Jarach,²³ el tributo es "una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo."

El tributo es el principal ingreso del Estado para solventar sus actividades propias de su administración, cuya obligación radica en los ciudadanos, reglamentándose en las normas fiscales a las cuales debe sujetarse la autoridad.

Para este estudio, el significado de tributo se entenderá desde el punto de vista de que la obligación que el ciudadano tiene para con el Estado, es una prestación pecuniaria a cubrir para que pueda ejercer las actividades propias de su obligación para con sus gobernados.

²² Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Cuaderno No. IV, Derechos Humanos del Contribuyente, México, 2011.

²³ JARACH, Dino, El Hecho Imposible, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.

1.2.3 Ombudsman

En sentido etimológico, el Ombudsman proviene de la lengua Inglesa, cuyos términos "Ombud" significa protector y "man", hombre; lo que representa en sí su concepto como protección del hombre.²⁴

César Augusto define al Ombudsman como un sistema no jurisdiccional de defensa y protección de los derechos humanos,²⁵ al igual que Diana Ladrón quien lo considera un defensor en pro de la voluntad del gobernado en miras de pregonar y exigir sus derechos inherentes en torno a su dignidad humana, garantizados más allá del imperio de la ley, pues si la norma positiva o su aplicación implican una vulneración de derechos fundamentales deben prevalecer éstos.²⁶

Sonia Venegas Álvarez ²⁷ obtiene de una gama de autores los conceptos más trascendentes para el Ombudsman; para un primer grado es un funcionario que atiende las quejas de la administración; para un segundo grado de autores, señalan las cualidades que deberán conservarse en su desempeño (imparcialidad, experiencia en la administración y la accesibilidad); otro bloque de autores son los que enlistan sus atributos (establecidos legalmente, independientes de los poderes estatales, imparciales y protectores públicos).

En México, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es el Ombudsman²⁸ del pagador de impuestos, un órgano que expresa la voluntad

²⁴ QUINZIO, Jorge, Madio, El Ombudsman el defensor del pueblo, Chile, Jurídica de Chile, 1992 pág.40.

²⁵ DOMÍNGUEZ Crespo, César Augusto, Ob. Cit., pág. 49.

²⁶ LADRÓN, Diana, Et al., Derechos humanos de los contribuyentes, México, PRODECON, 2012, pág.5

²⁷ VENEGAS ÁLVAREZ, Socia, Origen y devenir del Ombudsman ¿una institución encomiable?, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1988, pp. 39-40

²⁸ Es considerada un Ombudsman al contener las características que para ello se encuentran establecidas en el artículo 102 B de nuestra carta magna.

del gobernado y quien garantiza sus derechos humanos traspasando las fronteras de la norma legal.

Entendamos entonces que el Ombudsman es un órgano que protege los intereses de los ciudadanos en cuanto a sus derechos humanos consagrados y que protegerá aún más allá de lo que la propia norma dicte si va en contra de sus principios que atenten contra los derechos fundamentales del hombre.

1.2.4 Potestad tributaria

Luis Humberto Delgadillo²⁹, refiere que la potestad tributaria es la fuerza que emana de la soberanía del Estado que ejerce discrecionalmente el órgano Legislativo, convirtiéndola en leyes que los sujetos deben cumplir.

Rigoberto Zamudio Urbano³⁰ define a la potestad tributaria como "el poder jurídico de establecer contribuciones atendiendo a la capacidad contributiva de los obligados a través de una ley que obliga a todos por ser general, aplicable a todos los casos".

La potestad tributaria es la fuerza que los ciudadanos depositan en sus representantes para que ejerzan funciones en busca del bien común para con todos los ciudadanos.

²⁹ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Litusa, S.A. de C.V., México 2013 quinta edición, pág. 37.

³⁰ ZAMUDIO Urbano, Rigoberto, Sistema tributario en México, Editorial Porrúa, México 2009, pág. 207.

1.2.5 Sistema Tributario

El sistema tributario moderno es entendido por Antonio Jiménez González³¹ como aquel que evidencia una aptitud para conseguir los objetivos que le han sido asignados dentro del marco de la política económica general con pluralidad de tributos.

El sistema tributario, entonces, es aquel órgano creado para que conlleve la consecución de los fines propios del Estado en cuanto a su función política que engloba las contribuciones que deberán de establecerse en atención de los beneficios ciudadanos.

1.2.6 Pago

Pago o cumplimiento, es la entrega de la cosa o cantidad debida o la presentación del servicio que se hubiere prometido.³²

Antonio Jiménez señala que el pago es un acto debido, jurídico y no un negocio jurídico.³³

El pago es entonces aquella cantidad pecuniaria que los obligados depositan en manos del Estado para que pueda lograr la realización de los fines para los cuales fue creado.

1.2.7 Pago de lo Indebido

Antonio Jiménez señala que el pago en demasía o el pago de lo indebido, surge con motivo de la presentación de la declaración del ejercicio al

³¹ JIMÉNEZ González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Editorial CENGAGE Learning, décima edición, México 2008, pág. 129.

³² Artículo 2062, Código Civil Federal, Vigente.

³³ JIMÉNEZ González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ob. Cit., pp. 348-349.

contrastar los pagos provisionales o a cuenta, que resultan mayores contra el pago del ejercicio fiscal.³⁴

El pago de lo indebido es entonces la cantidad que se paga sin tener los contribuyentes la obligación de haberla realizado, y la cual pueden recuperar según lineamientos que se encuentran establecidos para ello.

1.2.8 Sujetos

Antonio Jiménez³⁵ señala que los sujetos son aquellos obligados en torno al ejercicio del pago. Divididos en sujetos legitimados para recibir el pago es el órgano receptor de la suma adeudada que constituya el pago para producir los efectos extintivos de la obligación tributaria. Los sujetos pasivos u obligados tributarios son aquellos que efectúan el pago a título de contribución adeudada.

En toda relación siempre existen los personajes que la integran, para el caso en concreto son los sujetos pasivos y activos dentro del sistema tributario, los cuales juegan el papel principal en la obligación de contribución, siendo los sujetos pasivos los ciudadanos al ser obligados de realizar el pago de sus contribuciones y el activo que viene siendo la autoridad encargada de recaudar las contribuciones que la ley haya establecido para ello.

1.2.9 Objeto

Antonio Jiménez³⁶ define al objeto como la prestación debida que en la relación tributaria sustantiva o material consiste en la entrega de la suma adeudada a efecto de cumplir con la obligación constitucional de contribuir al gasto público.

³⁴ *Ibidem*, pág. 352.

³⁵ *Ibidem*, Pág. 348-349

³⁶ *Ibidem*, pág. 349

El objeto es precisamente el pago en dinero de las contribuciones determinadas bajo un proceso técnico para establecer los saldos a pagar para cada modalidad y tipo de contribuyentes que existen en nuestro sistema tributario.

1.2.10 Devolución

Antonio Jiménez define a la devolución como el pago sin deberse o en demasía que rebasa lo tolerable por el principio de proporcionalidad tributaria que exige que la carga a título de tributo que haya de pagarse sea acorde con la capacidad del contribuyente.³⁷

Los contribuyentes tienen derecho a solicitar las cantidades que hayan pagado en exceso o indebidamente durante el ejercicio correspondiente ante las autoridades a las que se les haya realizado dicho pago.

³⁷ Ídem.

CAPÍTULO II

LA TRIBUTACIÓN

En la antigüedad, los impuestos se han aplicado a manera de tributos por quienes ostentan el poder en las sociedades, como los faraones, jefes, sacerdotes y soberanos; siendo a ellos destinado el tributo para cubrir las necesidades de su clase; la imposición de las contribuciones no estaban justificadas más que por el capricho de su creador, llegando a establecer como tributo al mismo hombre³⁸.

La tarea de la recaudación estaba a cargo de personajes odiados y temidos por la sociedad, esto a razón de la crueldad con que desempeñaban sus funciones, ya que durante la declaración de impuestos, obligaban a los contribuyentes a arrodillarse ante ellos y pedir gracia.³⁹ Lo anterior se corrobora del contenido asentado en textos antiguos, en donde señalan que: "a un príncipe o a un rey se le puede amar, pero hay que temblar ante un recaudador".⁴⁰

El Código de Hammurabi del año 3,800 a.c., es la primera colección de leyes conocido, en el que se asientan cálculos de ingresos generados de la recaudación de impuestos.

Para los pueblos antiguos, los impuestos eran una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos. El Imperio Romano estableció fuertes tributos a sus

³⁸ En Egipto, el trabajo físico se consideraba tributo, ejemplo de ello es la construcción de la pirámide del rey Keops (2,500 A. C.) que desde Etiopía acarrearán los materiales. El rey Minos de la isla de Creta (2000 A.C.), recibía a los seres humanos como tributo, de donde los griegos idearon al legendario Minotauro a quien se le daban doncellas y mancebos como alimento.

³⁹ SÁNCHEZ, León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas editor y distribuidor. 5ª edición. México. 1980 pág. 5.

⁴⁰ RAMOS, García Emma, Análisis teórico y práctico de los impuestos estatales y municipales del estado de Nuevo León; Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Contaduría y Administración, México 2001.

colonias. Babilonios y asirios levantaron monumentos para hacer del conocimiento a los pueblos vencidos de las obligaciones contributivas a que eran acreedores. En Perú se establecieron tributos para los incas que consistían en la producción que cada familia realizaba en sus parcelas. El sistema tributario era muy complicado, llevándose por medio de cuentas o cordones de colores anudados según el tipo de impuesto, surgiendo los primeros asesores tributarios incas conocidos como "quipos-camayos".⁴¹

2.1 La potestad tributaria.

En la edad media existieron las contribuciones de prestación de servicios personales y las económicas; en donde los contribuyentes se sometían a las exigencias impositivas del señor feudal que imponía como derecho tributario tomar posesión de todo aquello que le pareciera requerir para satisfacer las necesidades de su castillo⁴² (toma); así como de poseer la virginidad de las mujeres antes de esposarse.⁴³ Entre las contribuciones personales se encontraba el servicio militar para los vasallos y de jornaleros para los siervos⁴⁴. Las contribuciones en especie consistían en entregar parte de la producción⁴⁵, entre ellos se encuentran el de

⁴¹ SÁNCHEZ León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas editor y distribuidor. 5ª edición. México. 1980 pág. 7.

⁴² Como el casamiento de la hija del señor feudal, armar caballero al hijo, pagar el rescate del señor, adquirir equipo para las cruzadas, etc.

⁴³ Ídem.

⁴⁴ Consistía en acompañar en la guerra al señor feudal, así como de realizar guardias en el castillo y de alojar en su vivienda a los visitantes del señor feudal. Los siervos en cambio, debían de trabajar las tierras y almacenar las mieses.

⁴⁵ gallinas, cera. También se recibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra. Cocer pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial, y a pisar las uvas en su lagar, lo que generaba ganancias al patrón en derechos por el uso de sus instalaciones. A estas contribuciones se le denominó Banalidades, porque se instituyeron por medio de Bando, Pregón o Edicto.

talla⁴⁶, al gravar la propiedad territorial, mano muerta⁴⁷, diezmo⁴⁸, peaje o pontazgo⁴⁹.

Surgen las tasas de rescate para sopesar los servicios personales o en especie con el pago de cantidades en dinero, originando diferentes tipos de impuestos.

Otros impuestos de la Edad Media fueron el de la barba de Rusia con Pedro El Grande; los impuestos de nobleza de Felipe III de España, siendo extendidos a títulos y órdenes; el pago por derecho al acceso a la justicia, pagado por siervos y villanos cuando comparecían ante los tribunales para solicitar justicia.

Por su parte España estableció que la colonia, sólo podía exportar y negociar con la metrópoli, lo que limitó su capacidad de realizar comercio y restringió su desarrollo económico.

⁴⁶ Se denomina de talla porque al momento de pagar el impuesto se hacía una marca en un pedazo de madera, en Languedoc, el tributo gravaba solamente el inmueble sin importar la situación económica del propietario. Para tal fin, sólo se contaba como base un catastro que se iba renovando cada treinta años, el cual tomaba tres tipos de tierra según su fertilidad. Todo contribuyente sabía de antemano lo que tenía que pagar, pero si no estaba de acuerdo en el reparto, tenía derecho a que se le comparara su cuota con la del otro vecino de la parroquia, elegido por el mismo, lo que se llama ahora derecho de igualdad proporcional.

⁴⁷ Consistía en la adjudicación a favor del señor feudal de los bienes de sus vasallos o siervos al morir cuando no dejaban hijos o intestados, así como de adjudicarse los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio.

⁴⁸ Consistía en pagar al clero el diez por ciento de todos los productos de los siervos o vasallos.

⁴⁹ Consistía en pagar cierta cantidad como derecho a transitar por caminos y puentes. Algunos autores nos mencionan que los señores feudales, cobraban derechos por el tránsito de mercancías, por pasar muelles, por pasar las puertas de las poblaciones. Las mercancías tenían una tarifa dependiendo de la calidad de las personas y se cobraban los derechos en dinero o en especie. Un ejemplo es que en el año de 1218 todo mercader foráneo que cruzará por San Owen o sus alrededores para vender especias en Inglaterra tenía que pagar al castellano una libra de pimienta; el juglar que ingresaba a París por la entrada de Petit Chatellet, tenía que cantar una canción y los que tralan monos sabios tenían que hacer trabajar a sus animales delante del recaudador. Actualmente los peajes y las alcabalas, se han convertido en impuestos de importación o exportación.

En la Edad Media surgen los primeros derechos del contribuyente con denominado "relieve", el cual consistía en el pago de rescate realizado por los colaterales del difunto para solicitar su herencia.

En un Estado Constitucional de Derecho, la potestad tributaria surge de la voluntad soberana del pueblo al otorgarle al Estado el ejercicio del poder a través de las funciones Legislativas, Ejecutivas y Judiciales.

En materia de tributos, el poder legislativo es quien goza del poder de imperio para ejercer la facultad de imponer contribuciones; misma que queda conferida en la Constitución para que dicha facultad sea ejercida por los órganos establecidos en ella en apego legal, es decir, el poder de imperio que goza el estado en materia de contribuciones puede ejercerlo únicamente dentro del orden jurídico preestablecido.

Para Luis Fuentes Pimentel⁵⁰, la potestad tributaria debe entenderse como: "atribución legal que ejerce el Estado a través del Poder Legislativo, para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial, para cubrir el gasto público, el cual debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia".

José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, el poder tributario es la facultad inherente al estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos en la Constitución y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales.⁵¹

De la Garza⁵², señala que el poder tributario es "la Facultad propia del Estado, para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones".

⁵⁰ FUENTES Pimentel, Luis, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México 2003.

⁵¹ RODRÍGUEZ Usé, Guillermo, et. Lat., Derecho Tributario Derecho General, de Finanzas y Derecho Tributario, Depalma, Argentina, 1995.

⁵² DE LA GARZA, Serio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, pág. 197.

De las definiciones anteriores podemos advertir que el Estado tiene que recabar recursos para solventar el gasto público, la cual realiza con la facultad soberana imponiendo contribuciones a los ciudadanos en apego a las leyes fiscales establecidas para ello.

Luis Humberto Delgadillo⁵³ señala que la potestad tributaria es la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado y la competencia tributaria son las facultades que la ley otorga a los órganos del Estado. Potestad es poder que emana de la soberanía del Estado; competencia es facultad que deriva de la ley. Además señala que las características de la potestad tributaria, son:

- A) Emanada de la norma suprema
- B) Es inherente o connatural al Estado
- C) Es ejercida por el Poder Legislativo
- D) Faculta para imponer contribuciones mediante ley
- E) Fundamenta la actuación de las autoridades

- A) Emanada de la norma suprema. Como señala José Roldán Xopa⁵⁴, la Constitución es la que determina los fundamentos del derecho administrativo y define el modelo de administración pública al ser observada como expresión de las fuerzas reales de poder es inseparable del control.
- B) Es inherente o connatural al Estado. El Estado como titular del derecho de crédito tributario, tiene la facultad de exigir el pago del tributo a quienes se encuentran obligados a cubrirlos por ley.

⁵³ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, S.A. de C.V., México 2013 quinta edición.

⁵⁴ XOPA, José Roldán, Derecho Administrativo, Oxford, México 2010.

- C) Es ejercida por el Poder Legislativo. El Sistema Nacional de Contribuciones es establecida por el Poder Legislativo mediante la Ley de Ingresos como demás leyes establecidas para las contribuciones.

- D) Facultad para imponer contribuciones mediante ley. El artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos atribuye al Congreso de la Unión la facultad de imponer los tributos para cubrir el gasto público.

- E) Fundamenta la actuación de las autoridades. El Estado en su administración pública, va implementando en la norma jurídica la actuación de la autoridad en su función recaudadora.

La potestad tributaria en la república mexicana se ejerce por la Federación, los Estados y sus Municipios, facultad conferida por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que se encuentra inserto en su artículo 31, fracción IV; al hacer mención de la obligación de todos los mexicanos⁵⁵ en contribuir al gasto público, de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en el que residan; lo anterior con sus alcances y limitaciones que la misma Constitución expresa en su artículo 124, al señalar que aquellas facultades que no se encuentren conferidas a la Federación están reservadas a los Estados, lo que comúnmente se le conoce con el nombre de facultades exclusivas. Así como las facultades concurrentes que son propias de la Federación como de los Estados.

⁵⁵ Si bien, el referido artículo menciona que la obligación de contribuir es de todos los mexicanos, también lo es que el artículo 73 de la propia Constitución confiere la facultad exclusiva en algunas materias como son el comercio exterior, instituciones de crédito, servicios públicos concesionados y especiales; así como en su artículo 131, lo establece respecto del tránsito de mercancía que pasen por el territorio nacional, entre otros.

2.2 Los vínculos de la tributación

2.2.1 Riqueza (capital).

El diccionario jurídico define a la riqueza como "el conjunto de bienes y derechos (menos obligaciones) de una persona, empresa o país en un momento determinado que tiene un valor económico"⁵⁶

Es el medio del que se obtiene del ingreso o del que emana, cuya percepción se establece por ley como objeto del impuesto.

2.2.2 Trabajo (ingresos)

El trabajo es la actividad realizada por el hombre con el fin de obtener como resultado la creación o transformación de una cosa para con ello poder conseguir una percepción pecuniaria.

Miguel Bermudez Cisneros⁵⁷, define al trabajo como la actividad física o mental que se desarrolla con el fin de crear o transformar una cosa. Esta valiosa actividad se ha convertido en conducta inseparable del hombre, además de que ha dado contenido económico a la existencia y a eco evolucionar al ser humano en lo individual al igual que en forma colectiva a los pueblos y a las sociedades.

2.2.3 Consumo (gasto).

⁵⁶ CALVO Nicolae, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I (Conceptos jurídicos fundamentales, sujetos y objetos del impuesto). Editorial Temis, México 1995.

⁵⁷ BERMUDEZ Cisneros, Miguel, Derecho Tributario, Oxford, México, 2004.

El consumo privado (el valor de las compras de productos y contrataciones de servicios que realizan las familias y las empresas privadas) y el consumo público (las compras y gastos del Estado).

El consumo forma parte de un círculo económico: el ser humano produce para consumir y consume para poder seguir produciendo. El problema reside, sin embargo, en que la mayoría de las personas no producimos, sino consumimos; para ello, es necesario que formemos parte de un sistema que nos normaliza y nos adjudica un rol, el cual debemos asumir para mantener en funcionamiento el planeta.

Guillermo Barnes García⁵⁸ señala que el gasto público implica el conjunto de erogaciones que realizan los gobiernos Federal, Estatal y Municipal, el sector paraestatal y los Poderes Legislativo y Judicial, en el ejercicio de sus funciones; con la finalidad de contribuir al bienestar social.

A la llegada de Hernán Cortez, se obligó a los habitantes de las tierras conquistadas entregar como tributo: alimento, piedras y joyas. Los conquistadores españoles entregaban a la corona española la quinta parte, impuesto conocido con el nombre de: "el Quinto Real"; Cortez era dueño de otra quinta parte y el restante era repartido entre sus soldados. Se creó la Real Hacienda como primera institución en la Nueva España para la recaudación de los impuestos.⁵⁹

El clero por su parte, estableció dos impuestos: el diezmo y la primicia. El diezmo consistía en entregar el diez por ciento de su producción, y el de pertenencia

⁵⁸ BARNES García, Guillermo, El Gasto Público en México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1993.

⁵⁹ I Codex Mendoza, creado veinte años posteriores a la conquista de México, cuyo contenido relata el historial de los gobernantes aztecas y sus conquistas de 1325 hasta 1521. Lista de tributos pagados por los indígenas, así como la descripción pictográfica de la vida diaria de los Aztecas con comentarios en castellano

consistía en entregar la primera producción, por ejemplo la primera cría de su ganado.

Los impuestos eran complicados y provocaban confusión entre los contribuyentes de esta época; derivado a la existencia de distintas instituciones con el mismo fin: recaudar, haciendo difícil la tarea del contribuyente, al no tener claro el papel que desempeñaban con precisión hacia dónde, como, cuando y en qué porcentaje debían de consumarse los enteros a la Real Hacienda, al no tener bien definida la participación de las instituciones recaudadoras respecto a la contribución de impuestos en la Nueva España; como se señala en el Codex Osuna creado en 1565 en donde los líderes indígenas reclaman el pago de bienes y servicios realizado por su pueblo como la construcción y el servicio doméstico al gobierno de Luis de Velasco (1563-1566)⁶⁰.

Los indios pagaban sus impuestos con los trabajos desempeñados en minas, haciendas y granjas. Posteriormente en el año 1571, se crea la "Alcabala" impuesto que consistía en grabar todo tipo de venta o trueque sin importar las veces que se vendiera el mismo bien.

Otro impuesto implantado en puertos de España y sus colonias, mismo que alcanzó hasta un quince por ciento fue el de altamirantazgo, en honor del Almirante de Castilla, implantado a todos los buques y a las mercaderías ya fuera por la entrada como por la salida, así como por la carga y descarga de éstas. En 1679 surge la contribución llamada de lotería grabable a la tasa del 14%, sobre su venta.

Los nativos debían cargar su carta de tributos ya que de lo contrario tenían la obligación de pagar otra vez.

⁶⁰<http://www.todolibroantiguo.es/libros-raros/codices-aztecas-codex-boturini-mendoza-florentino-magfiabechiano-tira-peregrinacion.html>.

El impuesto de caldos, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), gravaba a los vinos y aguardientes. En la actualidad este impuesto grava una cantidad mucho mayor de productos.

Los impuestos eran cobrados arbitrariamente, la imposición de impuestos extraordinarios, como el caso del impuesto por construir un muro en el puerto de Veracruz, conocido con el nombre de Impuesto de Muralla.

El conde de Revillagigedo, virrey de la Nueva España, llegó a comentar que la contribución era complicada y confusa, debiendo llevarse la recaudación de la real hacienda con orden y claridad, pues era imposible que el contribuyente conociera sus derechos y sus obligaciones, si no le era orientado correctamente.⁶¹

En 1808 existieron en España una serie de complots que encabezados por el ministro Manuel Godoy, el Rey Carlos IV y el príncipe de Asturias, que con el secuestro de Fernando VII por fuerzas napoleónicas, influyendo Francia en España al ser nombrado José Bonaparte como Rey de España, produjeron tanto en España como en América el sentimiento de independencia derrocando al Virrey de la Nueva España así como a los principales cabecillas, uniéndose bajo el mismo bando a los nacidos en España y en América, otorgándoles los mismos derechos que fueron publicados en el Bando del 14 de abril de 1809, mismo que exponía.⁶²

El Rey nuestro señor don Fernando VII, y en su real nombre la Junta Suprema Central Gubernativa del reino, considerando que los vastos y preciosos dominios que España posee en las Indias, no son propiamente colonias o factorías como las de otras naciones, sino una parte esencial e integrante de la monarquía española y deseando estrechar de un modo indisoluble los sagrados vínculos que unen unos y otros dominios, como asimismo corresponde a la heroica lealtad y patriotismo de que acaban de dar tan decisiva prueba a la España en la coyuntura más crítica que

⁶¹NIETO Camacho, Ana Lilia, Tributos para la nobleza en la Nueva España, siglos XVI-XIX, Pequeña nobleza en los imperios ibéricos del Antiguo Régimen, Portugal, 2011, Congreso.

⁶²Idem.

se ha visto hasta ahora Nación alguna; se ha servido Su Majestad declarar, teniendo presente la consulta del Consejo de Indias, de 21 de noviembre último, que los reinos, provincias e islas que forman los referidos dominios, deben tener representación inmediata a su Real persona, y constituir parte de la Junta Central Gubernativa del reino por medio de sus correspondientes diputados. Para que tenga efecto esta real resolución, han de nombrar los virreynatos de Nueva España, el Perú, Nuevo Reino de Granada y Buenos Aires y las Capitanías Generales independientes de la Isla de Cuba, Puerto Rico, Guatemala, Chile, Provincias de Venezuela y Filipinas, un individuo cada cual, que represente su respectivo distrito.

Con esta declaración se termina la colonización que perduró casi tres siglos, quedando la influencia en el sistema tributario de la Nueva España, como lo muestran los derechos otorgados en varios decretos de 1809 a 1813, en los que se van otorgando derechos a los americanos frente a los españoles de la península, como el ser representados en las Cortes, la libertad de trabajo, igualdad de oportunidades frente a los españoles; se indulta a los indígenas de la obligación tributaria; se prohíben los privilegios señoriales y vasallaje, así como de estancos, se permite la producción de alumbre, plomo y estaño; se prohíben las mitas y liberan a los indígenas de la servidumbre personal; desaparición de los signos de vasallaje en los pueblos; se giran instrucciones para un gobierno económico y político en las provincias.

Con la Constitución de Cádiz,⁶³ del 19 de marzo de 1812, creada con el fin de terminar con toda tendencia monárquica absolutista e inclinarse a una monárquica constitucional, como lo establece la fracción octava del artículo ciento setenta y dos que expresa:

⁶³ Constitución Política de la Monarquía Española (Promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812), véase <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2210/7.pdf>

No puede el Rey imponer por sí, directa ni indirectamente contribuciones, ni hacer pedido bajo cualquier nombre, o para cualquier objeto que sea, sino que siempre lo habrán de decretar las Cortes.

La Constitución de Cádiz ⁶⁴cede el Título VII a las Contribuciones, en un único capítulo con 18 artículos comprendidos del 338 al 355, en los cuales se señalan el proceso contributivo, tributario e impositivo; en donde las contribuciones deberán ser confirmadas anualmente hasta su derogación o imposición de otras; repartiéndose en proporción a las facultades de los contribuyentes y proporcionales a los gastos decretados por las Cortes para el servicio público en todos sus ramos. Si al Rey le parecieran gravosas o perjudiciales las contribuciones podía manifestar a las Cortes a través del Secretario del Despacho de Hacienda lo que creyera conveniente modificar. Surgen la Tesorería General, tesorerías en cada provincia, la Contaduría Mayor de cuenta regida por una ley especial, la publicación de lo recaudado y los gastos realizados por los Secretarios del Despacho de sus respectivos ramos; la existencia de aduanas en puertos de mar y fronteras.

Con lo anterior podemos darnos una idea del cambio radical que en materia de impuestos surgía en España, lo que en la Nueva España no aceptaban los nuevos cambios buscando cerrar sus puertas pero había del sector dominante quienes estaban de acuerdo en ello, deviniendo una guerra prolongada que concluyó con la secesión a la monarquía española. Sin embargo, la situación económica de la Nueva España era muy inestable, lo que produjo medidas drásticas en las que se buscaba recaudar lo necesario de recursos para subsistencia de la administración, como lo describe el Bando del 30 de enero de 1812 por el Virrey Venegas al convocar a Junta Extraordinaria en busca de soluciones para recabar los recursos necesarios para la administración y defensa de la Nueva España, obligando a los

⁶⁴ Constitución Política de la Monarquía Española (Promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812), <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2210/7.pdf>, visto por última vez el 20 de mayo de 2014.

Estados Eclesiásticos de México, Puebla, Veracruz, Tribunal Inquisitorial y adinerados, prestar bienes en oro y plata para fundirlos y convertirlos en dinero.

En el *Bando* expedido el 24 de febrero de 1812, se reglaron contribuciones prediales a un diez por ciento del valor de las fincas, y en el caso de arrendamiento del 5%, cubierto por el propietario y el otro 5% por el arrendatario.

En 1813, una Comisión de Arbitrios acordó una serie de impuestos sobre coches de alquiler, coches particulares, mesas de billar, y por la servidumbre con que contasen los particulares, las fondas, los cafés, las peluquerías y los modistos.

Los *Insurgentes*⁶⁵, a través de los jefes de armas, tomaron en serio el tema de las contribuciones, tributario e impositivo, otorgándose los primeros derechos del contribuyente con el *Bando* de Miguel Hidalgo y Costilla del 6 de diciembre de 1810 en Guadalajara; aboliéndose la esclavitud, terminando con la contribución de tributos pagados por los indios; permitiendo la utilización de papel común en todo negocio judicial sin la obligación del papel sellado; queda libre la producción de la pólvora y sus componentes.

El *Decreto Constitucional para la libertad de la América mexicana* del 22 de octubre de 1814 en la población de Apatzingán, señalaba a las contribuciones como donaciones y no extorsiones hacia la sociedad, con el fin de asegurarles seguridad y defensa. Establece las obligaciones del ciudadano para con su patria, debiendo acatar las leyes y a las autoridades constituidas, contribuyendo con los gastos públicos, sacrificando sus bienes de manera voluntaria hasta su propia vida si fuera necesario, para consolidar un verdadero patriotismo.

⁶⁵ MANIAU, Joaquín, *Compendio de la historia de la Real Hacienda de la Nueva España*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1995.

Por otro lado, se establecen las atribuciones del Supremo congreso⁶⁶ (artículo 113), en donde se le faculta establecer las contribuciones e impuestos así como el monto de recaudación y la administración de los bienes del Estado, dándoles mayor poder con la facultad de tomar los caudales a préstamo sobre fondos y crédito de la Nación; aprobar las cuentas de recaudación e inversión de la Hacienda Pública, declarar las aduanas y los lugares; siendo sujeto el Gobierno a las disposiciones que el Congreso determinara sin que pueda realizar modificaciones en los empleos ni al método y distribución de la recaudación; el Gobierno debía presentar cada seis meses ante el Congreso la situación general de las entradas, inversiones y existencias de los caudales públicos y cada año uno individual y documentado, para que fueran examinados, aprobados y publicados; se crea la Intendencia General para administrar las rentas y fondos nacionales, compuesto por un secretario, fiscal, un asesor, dos ministros y el jefe principal con el nombre de Intendente General, estableciéndose las intendencias provinciales cuyos jefes fueron llamados intendentes de provincia. Se crean las Tesorerías Foráneas.

En el *Bando*⁶⁷ expedido el 30 de junio de 1821, en la población de Querétaro, por el *Primer Jefe del Ejército de las Tres Garantías*, señor Agustín de Iturbide, se rebajan los porcentajes de las *alcabalas*, y quedan prohibidos ciertos privilegios y monopolios gubernativos.

Finalmente, Fernando VII firmó en el año de 1821, la *Constitución* promulgada en Cádiz en el año de 1812. Con ello, el camino del constitucionalismo monárquico queda libre, consolidando su independencia.

⁶⁶ *Idem.*

⁶⁷ *Idem.*

CAPÍTULO III

Ombudsman Fiscal

La figura del Ombudsman nace en Suecia al establecerse en su Constitución de 1809 en su artículo 96,⁶⁸ en donde se establece un control para supervisar que las autoridades cumplan sus actividades en apego a las leyes y erradicar las malas prácticas y abusos que emanaban de la imposición de su poder.⁶⁹ La persona encargada de ello, debía tener poder moral y alto prestigio social para desempeñar.⁷⁰

La expansión de los Ombudsman se da después de la Segunda Guerra Mundial, con las terribles consecuencias que trajo respecto de la vulneración de los derechos humanos, lo que trascendió a nivel internacional con la creación de organismos para velar a favor de la protección de los derechos humanos y que se fueron implementando inicialmente en países del continente Europeo hasta llegar a adoptarse esta figura en países de todos los continentes.

En México se crea la primera figura de protección de los derechos humanos con la Procuraduría de los Pobres de Don Ponciano Arriaga de 1847 en San Luis Potosí.⁷¹

En 1983 nace en México la Procuraduría de los Derechos de los Vecinos, como organismo local para recibir e investigar las reclamaciones de los ciudadanos en contra de las autoridades municipales.⁷²

⁶⁸ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Origen y devenir del Ombudsman ¿Una institución encomiable?, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1988, pp. 30-31.

⁶⁹ LADRÓN, Diana, et al., El Ombudsman y la opinión pública, México, PRODECON, 2012, pp. 3-4.

⁷⁰ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, op. cit., p. 49-50.

⁷¹ CARPIZO, Jorge, op. cit., p. 13

⁷² VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, op. cit., p. 112.

El organismo más representativo creado en México es la Comisión Nacional de Derechos Humanos creada el 5 de junio de 1990, su base constitucional se da con la reforma del 28 de enero de 1992 con la adición del apartado B al artículo 102 constitucional con la finalidad de establecer al organismo como el defensor de los derechos humanos en sus tres niveles, federal, estatal y municipal.

Las instituciones establecidas con la finalidad de proteger los derechos humanos, a pesar de su gran auge y apoyo a los individuos para evitar las arbitrariedades de la autoridad, no abarcaban las violaciones realizadas por las autoridades fiscales a sus derechos fundamentales; por ello y ante la necesidad de crear un organismo que velara por esos derechos, se crea la Procuraduría de la Defensa de los Derechos del Contribuyente.

3.1 Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes.

3.1.1 Antecedentes.

Con la vulnerabilidad de los derechos del ciudadano, se han establecido los medios de protección otorgados en forma de garantías; traduciéndose en materia tributaria como la búsqueda del equilibrio entre la recaudación y los derechos fundamentales del ciudadano, de tal manera que no se sobrepongan a éste, ya que la autoridad fiscal, al ser juez y parte en su actividad recaudatoria, tiene la potestad imperativa frente al ciudadano mediante actos de autoridad unilaterales que llevan consigo el procedimiento económico coactivo, haciendo vulnerable la posición jurídica del contribuyente.

El papel de la autoridad fiscal debe estar sujeta a las disposiciones legales en busca de un equilibrado beneficio en miras del respeto a los derechos del contribuyente, para ello, es necesario recurrir de la intervención de un organismo que auxilie en la delicada esfera que implica respetar los derechos del contribuyente, para que la autoridad de cumplimiento a las obligaciones fiscales apegadas a legalidad y lograr

que la confianza del ciudadano se de en un adecuado clima fiscal en beneficio de la comunidad; para ello, en el sistema fiscal mexicano es imprescindible acabar con las malas prácticas de las autoridades fiscales; en donde el organismo será el encargado de velar por los intereses del contribuyente, cuya probidad y prestigio estén garantizados por su experiencia probada y su estructura independiente.

El Sistema de Administración Tributaria es el órgano encargado de realizar la recaudación fiscal y de asegurar los ingresos públicos que sostengan al Estado mexicano, sin embargo, las autoridades fiscales, son propensas a incurrir en prácticas lesivas de los derechos del contribuyente, ya sea por arbitrariedad, falta de imparcialidad o corrupción.

Existen medios para impugnar un acto fiscal que resultan complejos, sin embargo sus soluciones se alejan a la situación real, resultando onerosas e inaccesibles para ejercitarlos. En el Código Fiscal de la Federación se establecen mecanismos de atención y resolución para evitar recurrir a los medios de defensa procesal o jurisdiccional, sin embargo, se encuentran limitados a cuestiones de presentación de avisos, o simples errores aritméticos de poca importancia que provienen, frecuentemente, de equivocaciones involuntarias y, los requerimientos sólo se pueden combatir mediante los recursos administrativos o juicios ante autoridades jurisdiccionales.

El 27 de noviembre de 2003, se sometió al Pleno de la Cámara de Diputados la Iniciativa de Ley y reformas complementarias, que proponen crear una institución tutelar del ciudadano en su posición de contribuyente como sujeto pasivo y fuente de subsistencia del Estado, la cual surge para proteger los derechos subjetivos frente a la autoridad fiscal en el cumplimiento de contribuir al gasto público.

El 5 de noviembre de 2004, se adicionó al Código Fiscal de la Federación, el artículo 18-B, en donde se establece la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuya

función principal se encuentra en la esfera de la defensa y protección de los derechos de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa.

Entonces, puede decirse que la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente surge con la finalidad de dotar al contribuyente de seguridad jurídica en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.⁷³

El 27 de abril de 2005⁷⁴, la mesa directiva de la LIX legislatura, remite a la H. Cámara de Senadores, las modificaciones y adiciones realizadas al expediente con la Minuta Proyecto de Decreto por la que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que aprobó la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, en esa misma fecha, para efectos del inciso e), del Artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁷⁵

El 21 de junio de 2005, la Secretaría de Gobernación remite a la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, las observaciones realizadas por el

⁷³ Véase iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de Adiciones al Código Fiscal de la Federación, publicada en la Gaceta Parlamentaria, año IV, número 924, miércoles 23 de enero de 2012.

⁷⁴ Artículo 72, inciso E. "Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de la fracción A. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A. Si la Cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los artículos aprobados, y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

⁷⁵ Oficio D.G.P.L. 59-II-3-1535, de la Mesa Directiva de la LIX Legislatura con fecha 27 de abril de 2005."

Presidente de la República al Decreto por la que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.⁷⁶

El 29 de septiembre de 2005, se aprueba el Proyecto de Decreto, por el que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para entrar en vigor el 1 de enero de 2006, misma que fue publicada el cuatro de septiembre de 2006 en el Diario Oficial de la Federación.

A razón de la entrada en vigor de la Ley Orgánica de la Procuraduría del Contribuyente, se promovió acción de inconstitucionalidad por el Procurador General de la República, ante el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el expediente A. I 38/2006, en contra de los artículos 9º, primer párrafo, 12, fracción II y 5, fracción VII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, por la violación a los artículos constitucionales 49, 89, fracción II, y 90.⁷⁷

Lo anterior en razón de que la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en sus numerales 9, primer párrafo, y 12, fracción II, señala que la designación del Procurador y de los Consejeros, estarán a cargo del Senado o en su defecto de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión derivada de la terna que el Presidente de la República aportara; violando la facultad de libre nombramiento conferida en el artículo constitucional 89, fracción II; y de las bases constitucionales de la organización de la administración pública paraestatal que confiere el mismo precepto en su numeral 90, de donde se desprende la intervención del Ejecutivo Federal en la operación de los organismos paraestatales.

⁷⁶ Gaceta del Senado, LIX Legislatura, tercer año de ejercicio, primer periodo ordinario, martes, 06 de septiembre de 2005, gaceta: 116.

⁷⁷ Acción de inconstitucionalidad, A. I 38/2006, promovente: Procurador General de la República, ministro ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, secretario: Eduardo Delgado Duran, sentencia de 26 de febrero de 2008.

En el numeral 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, establecía a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como un órgano descentralizado de la Administración Pública Federal, dependiente del Ejecutivo, con la obligación de presentar su informe anual de actividades ante el Congreso de la Unión, lo anterior se consideró violatorio al principio de división de poderes, ya que dicha acción no puede quedar establecida en una ley ordinaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación desestimó la acción de inconstitucionalidad respecto del artículo 9º, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, al no alcanzar la votación calificada de ocho votos al que alude la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su numeral 72 de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105, pronunciando su invalidez respecto a los artículos 5º, fracción VII y 12, fracción II de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

A razón de lo anterior, el 28 de abril de 2008, La Comisión de Hacienda y Crédito Público, procedió a remitir a la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el Proyecto de Decreto que Reforma los artículos 5º, fracción VII y 12, fracción II de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Respecto del artículo 5º, fracción VII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, señaló la obligación del nuevo órgano en cumplir las disposiciones legales en materia de transparencia e información pública establecidas para las autoridades fiscales, así como de establecer su dirección electrónica para la publicación de sus principales funciones realizadas en defensa del contribuyente.

El Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá publicar semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, los datos estadísticos más relevantes sobre las principales actividades de la Procuraduría.

En lo que refiere a la fracción II del artículo 12 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, refiere que los seis consejeros independientes sean electos por el titular del Ejecutivo Federal, sin la intervención del Senado de la República, al ser la Procuraduría un ente descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, el cual forma parte de la Administración Pública Paraestatal, por lo que su organización y funcionamiento se encuentran establecidas en su ley orgánica y en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley Federal de Entidades Paraestatales, como lo establece el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así mismo, señala que la experiencia de los consejeros debe ser respecto de la materia tributaria, anulando las frases fiscal y contable, ya que la competencia de la PRODECON, como defensor del contribuyente y ombudsman fiscal, la materia tributaria se extiende a los procedimientos administrativos dentro de los ámbitos de organismos fiscales autónomos y actos administrativos de autoridades de la Administración Pública Federal. Reformas publicadas el 7 de septiembre de 2009 en el Diario Oficial de la Federación.

3.1.2 Naturaleza Jurídica

Su naturaleza jurídica se soporta en el artículo 102, apartado B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se establecen organismos no jurisdiccionales en favor de la protección de los derechos humanos, concediéndoles facultades de resolver conflictos sin procesos prolongados, pero sus resoluciones no son vinculatorias para la autoridad, sin embargo, están obligados a responder las recomendaciones planteadas por estos organismos autónomos.⁷⁸

⁷⁸ Los órganos constitucionales autónomos no se encuentran adscritos a los poderes del Estado pero son depositarios de funciones del estado para ejercer el control de la actuación de la autoridad con los ciudadanos.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece su definición en su portal de internet al indicar que "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 asesoría y consulta, defensoría y representación, así como dar seguimiento a los procedimientos de queja o reclamación contra actos de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes."⁷⁹

El Código Fiscal de la Federación define a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como un organismo autónomo, con independencia técnica y operativa,⁸⁰ descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio.⁸¹

De las definiciones anteriores podemos deducir que el ombudsman del contribuyente debe estar al margen de las autoridades que ejercen el poder político de la nación, para desempeñar sus funciones sin la intervención en sus decisiones por parte de las autoridades fiscales y así dar certeza y seguridad jurídica a sus defendidos.

3.1.3 Estructura Orgánica

La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) indica que su estructura orgánica se encuentra integrada por:

1. El Procurador de la Defensa del Contribuyente
2. El Órgano de Gobierno de la Procuraduría
3. Delegados Regionales, y

⁷⁹ <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>. Visto por última vez el 30 de noviembre de 2014.

⁸⁰ Artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación.

⁸¹ Artículo 2 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

4. Asesores Jurídicos
5. Personal profesional, técnico y administrativo.

3.1.3.1 El Procurador de la Defensa del Contribuyente.

La representación legal de la PRODECON está a cargo del Procurador, quien deberá elaborar y ejercer con probidad el presupuesto para ser aprobado por el Órgano de Gobierno, así como estar al frente de las funciones sustantivas propias de este organismo.⁸²

Entre los requisitos para ocupar el cargo de Procurador del órgano protector de los contribuyentes se establecen: ser ciudadano mexicano con título y cédula profesional de licenciado en Derecho o carrera a fin a la materia tributaria; contar con mínimo cinco años de experiencia en la materia fiscal; no haber desempeñado, en los tres últimos años a su nombramiento, los cargos de Secretario, Subsecretario o titular de alguna entidad paraestatal del Gobierno Federal, funcionario del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁸³ De lo anterior se desprende que el encargado de la PRODECON, debe tener los conocimientos necesarios para poder hacer frente a la problemática que enfrentan los contribuyentes en materia tributaria; permanecer fuera de cuestiones vinculadas con la política, así como contar con el reconocimiento profesional y honorable para poder desempeñarse como protector de los derechos del contribuyente.

El proceso para ser elegido Procurador de este órgano de defensa del contribuyente, se inicia con la terna de candidatos que propone el Presidente de la República, de los cuales el Senado de la República o en su defecto, la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, nombra a la persona que ocupará el cargo,

⁸² Ley Orgánica de la Protección de los Derechos del Contribuyente, artículo 8.

⁸³ Ídem, artículo 7.

el cual tiene una duración de cuatro años con la posibilidad de ser ratificado por un segundo periodo.⁸⁴

3.1.3.2 Órgano de Gobierno.

El Órgano de Gobierno es un cuerpo colegiado integrado por el Procurador de la Defensa del Contribuyente y seis consejeros independientes,⁸⁵ designados por el Presidente de la República Mexicana.⁸⁶

El Órgano de Gobierno tiene a su cargo la organización y estructura de la PRODECON, entre sus actividades se encuentran: aprobar, en su caso, el presupuesto que propuesto por el Procurador; establecer los lineamientos generales; aprobar y evaluar las actividades anuales; establecer las políticas del Estatuto Orgánico; aprobar los nombramientos de los delegados estatales y regionales.⁸⁷

Los consejeros de este organismo deben cumplir con los mismos requisitos exigidos para el cargo de Procurador a excepción de la experiencia mínima de cinco años, entre estos requisitos se encuentran la amplia experiencia en la materia tributaria, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia reconocida. La duración de su encargo será de cuatro años.⁸⁸

⁸⁴ Idem, artículo 9.

⁸⁵ Los primeros Consejero propietarios y suplentes del Órgano de Gobierno, fueron nombrados por el titular del Ejecutivo Federal, el 8 de mayo de 2012, en el Museo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Arzobispado).

⁸⁶ Se tomará a consideración para el cargo de Consejero a representantes de las principales universidades de México, los representantes profesionales y de las principales cámaras empresariales.

⁸⁷ Idem, artículo 13.

⁸⁸ Idem, artículo 12.

3.1.3.3 Delegados estatales o regionales.

Los Delegados son designados por el Procurador con la aprobación del Órgano de Gobierno,⁸⁹ quienes estarán a cargo de llevar las funciones de la Procuraduría en los Estados o regiones asignadas,⁹⁰ entre las cuales tienen pondrán a disposición de los ciudadanos formularios que los auxilien en el trámite fiscal a realizar, otorgando el apoyo en su contenido; así como realizar las actas de las actuaciones que la delegación realice.⁹¹

3.1.3.4 Asesores jurídicos.

Son los encargados de prestar personalmente el servicio de asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que así lo soliciten, promoviendo los medios de defensa necesarios para salvaguardar los derechos del representado, también deberán llevar el registro y expediente de cada caso.⁹² Los asesores jurídicos deben cumplir con los mismos requisitos para ser Procurador a excepción de la temporalidad en la acreditación de su experiencia, que será de dos años y su nombramiento será expedido por el Procurador del organismo.⁹³

3.1.3.5 Órgano Interno de Control

El Órgano Interno de Control es designado por la Secretaría de la Función Pública al no encontrarse dentro de la estructura orgánica de la Procuraduría y sus funciones son independientes de ésta, está integrado por un área de auditoría, de queja y responsabilidades, con atribuciones y funciones conferidas en la Ley de

⁸⁹ Ídem, artículo 13.

⁹⁰ Se contará cuando menos con un Delegado por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

⁹¹ LOPDC, artículo 17.

⁹² Ídem, artículo 11.

⁹³ Ídem, artículos 8 y 10.

Responsabilidades Administrativas de los Servidores Pública y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.⁹⁴

3.1.4 Atribuciones Sustantivas.

Las atribuciones sustantivas son aquellas prestaciones de servicios al contribuyente que realiza la Procuraduría, las cuales son traducidas en: asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones, acuerdos conclusivos, propuestas de modificaciones normativas y legales, identificación de problemas sistemáticos, interpretación legal, emisión de recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias.

3.1.4.1 Asesoría y consulta.

El numeral 5, fracción I, de la LOPDC, alude a la actividad que tiene la Procuraduría de asesorar y dar consulta a los contribuyentes respecto de actos cometidos en detrimento de sus derechos por las autoridades fiscales federales.⁹⁵

Tamayo Díaz ejemplifica a las autoridades fiscales como aquellas establecidas en el Código Fiscal de la Federación, la Ley Aduanera y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, autoridades estatales y municipales encargadas de la recaudación de impuestos federales bajo convenios de coordinación fiscal, así como organismos autónomos.⁹⁶

La asesoría cuenta con dos etapas:

⁹⁴ Ídem, artículo 14.

⁹⁵ El artículo 4 de la LOPDC, en su último párrafo señala como autoridades fiscales a las coordinadas de ingresos fiscales federales, organismos federales fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.

⁹⁶ TAMAYO DÍAZ, Enrique Alfredo, "Trascendencia de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto al servicio de la asesoría jurídica regulado por la Ley Federal de Defensoría Pública". *Revista de Instituto Federal de Defensoría Pública, México*, Año w, no.3, jun. 2007, nota 150, p.407.

1. Orientación. Es aquella en donde el contribuyente solicita de manera verbal o escrita el motivo por el cual solicita el servicio, el cual será analizado y en caso de ser de competencia del organismo se le turna un asesor para brindarle el servicio que solicita.
2. Asesoría. En esta etapa se analiza el asunto para la emisión de un dictamen del procedimiento a seguir, el cual puede ser turnado al área de representación legal y defensa, o en su defecto al área de quejas o reclamaciones.⁹⁷

El dictamen será emitido por el asesor en un plazo no mayor a 20 días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha de presentación de la consulta, salvo que la complejidad del asunto lo amerite podrá duplicarse el plazo.

A consideración del análisis realizado por el asesor se podrá promover recurso de revocación o tramitar juicio contencioso administrativo, o promover queja por acto de autoridad violatoria de derechos al contribuyente, deberá emitir su dictamen a más tardar en tres días hábiles.⁹⁸

3.1.4.2 Representación legal y defensa.

En la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se representa a quien así lo solicite ante las autoridades competentes para promover recursos administrativos en defensa de sus derechos,⁹⁹ de manera gratuita siempre que el monto del asunto no exceda de treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año,¹⁰⁰

⁹⁷ El asesor jurídico se encuentra obligado, bajo el lineamiento del artículo 11 de la LOPDC, a no promover la defensa de su representado cuando resulte improcedente el asunto por falta de bases y fundamentos para su ejecución.

⁹⁸ Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, artículos 40 al 48.

⁹⁹ Ley Orgánica de los Derechos del Contribuyente, artículo 5, Fracción II.

¹⁰⁰ Idem, artículo 3.

además, como condición para la prestación de los servicios de la Procuraduría, el contribuyente no solicitará los servicios de abogado particular que lo defienda y represente mientras se encuentre su asunto en manos del organismo.¹⁰¹

3.1.4.3 Recepción de quejas y reclamaciones.

Ante la posible violación de los derechos tributarios del ciudadano por actos de la autoridad fiscal federal que hayan sido del conocimiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente mediante las quejas interpuestas por el gobernado ante el asesor asignado,¹⁰² el organismo procederá a verificar que la actuación de la autoridad se encuentre apegada a legalidad, de lo contrario, propondrá las recomendaciones o medidas correctivas, así como denunciará la posible comisión de delitos o actos que puedan recaer en responsabilidad civil o administrativa por parte de la autoridad fiscal federal.

Las quejas o reclamaciones presentadas ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no son medios de defensa, por lo que no implica la suspensión de los plazos, tramites o procedimientos llevados por las autoridades fiscales federales; no crean ni extinguen derechos ni obligaciones, no constituyen instancia, no afectan el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que se presentarán por escrito, utilizando cualquier medio en el que se encuentra incluido la página web de la Procuraduría, salvo los casos urgentes que considere el organismo se podrán presentar por cualquier medio de comunicación.¹⁰³

La queja o reclamación se podrá interponer en cualquier tiempo, salvo que el acto se reclame ante las autoridades fiscales federales sea objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, en este caso la queja deberá presentarse a más

¹⁰¹ Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, artículos 40 al 48.

¹⁰² Ley Orgánica de los Derechos del Contribuyente, artículo 5, Fracción III y IX-

¹⁰³ Idem, artículo 16.

tardar dentro de los 15 días hábiles al que surta efectos la notificación del acto o resolución a impugnarse, de lo contrario se tendrá por no presentada. Si la queja o reclamación son improcedentes o infundadas, así como de incompetencia de la Procuraduría, se le hará del conocimiento al contribuyente por escrito en el término de cinco días hábiles siguientes a la presentación de la misma.¹⁰⁴

3.1.4.4 Facultad de proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna.

La Secretaría de Administración Tributario se rige mediante normas y disposiciones que pueden llegar a vulnerar los derechos de los contribuyentes, para evitarlo, la Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes tiene conferida la facultad de proponer modificaciones que procederán mediante oficio o a petición del interesado.¹⁰⁵

La Procuraduría identificará a la Administración General que emitió la norma que considera violatoria a los derechos de los contribuyentes, analizará la norma para proceder a realizar la propuesta de modificación a la misma y darla a conocer a la Administración General del SAT que la haya emitido, la cual, justificará las razones de su emisión para que sean analizadas por la Procuraduría quien después de analizarla podrá desestimarla o concederla procedente.

Si la Procuraduría considera procedente la modificación a la norma, la Secretaría de la Administración Tributaria deberá hacer de su conocimiento respecto de su aceptación o rechazo a la modificación propuesta, en caso de que la haya aceptado, deberá realizar la modificación en un plazo que no mayor a treinta días hábiles, y

¹⁰⁴ Ídem, artículo 18.

¹⁰⁵ Ídem, artículo 5, fracción X, y artículos 64 y del 66 al 71 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

en caso de no haberla aceptado, la Procuraduría podrá emitir una recomendación al respecto.¹⁰⁶

3.1.4.5 Identificación de problemas sistémicos

Otra de las facultades conferida a la Procuraduría en Defensa de los Derechos del Contribuyente es identificar los problemas de carácter sistémicos; los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, señalan que se deberá entender por problemas sistémicos aquellos derivados del sistema tributario en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos del contribuyente.¹⁰⁷

Los problemas sistémicos pueden ejemplificarse con los embargos precautorios a cuentas bancarias que realiza la autoridad de forma arbitraria y excesiva en su actuación discrecional, ocasionando que los contribuyentes no puedan seguir realizando sus actividades.

El procedimiento para identificar los problemas sistémicos que deberá seguir la Procuraduría, será tomar en cuenta el planteamiento realizado por todos aquellos que se encuentren involucrados en dicha problemática, la materia en la que gira y las malas prácticas administrativas o criterios que la autoridad fiscal federal aplique en ella.

La Procuraduría hará del conocimiento mediante notificación sobre la existencia de la problemática para que en un plazo de treinta días naturales realice las manifestaciones que a ella convengan, así como también podrá realizar mesas de trabajo junto con la autoridad para dialogar respecto de las soluciones que puedan soslayar el problema; para proceder a la emisión del dictamen para desestimar la existencia del problema o emitir la recomendación pública a considerar. El dictamen

¹⁰⁶ Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁰⁷ Ídem, artículo 73.

será notificado a las autoridades para que en diez días hábiles realicen el informe en donde determinarán su aceptación o rechazo, si aceptan el dictamen deberán proporcionar la acreditación de su cumplimiento en un término de diez días hábiles y se dará la publicidad correspondiente.¹⁰⁸

Emisión de opinión técnica a petición del Servicio de Administración Tributaria.

La Procuraduría a solicitud de la Secretaría de Administración Tributaria, podrá emitir opiniones especializadas respecto de las disposiciones fiscales y aduaneras con la finalidad de que se apliquen las normas sin lacerar los derechos del contribuyente.¹⁰⁹

La Procuraduría tendrá la obligación de verificar que sus opiniones no se hayan solicitado previamente, que no exista pronunciación en contra de su constitucionalidad o hubieran sido reformadas, adicionadas o abrogadas.¹¹⁰

3.1.4.6 Emitir recomendaciones públicas

Otra de las facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, consiste en realizar las recomendaciones públicas con carácter no vinculatoria, es decir, no podrá anular, modificar o dejar sin efectos las resoluciones o actos de asuntos presentados mediante queja o reclamación, en contra de las prácticas de autoridad que vulneren los derechos del contribuyente.¹¹¹ Sin embargo, la Procuraduría propondrá las medidas correctivas para que sean restituidos los derechos vulnerados, así como la reparación de los daños y perjuicios ocasionados.¹¹²

¹⁰⁸ Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, artículos 75 al 79.

¹⁰⁹ LOPDC, artículo 5, fracción XII.

¹¹⁰ Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, artículo 81, fracción II, inciso a, b y c.

¹¹¹ TAMAYO DÍAZ, Enrique Alfredo, *op. cit.*, nota 150, p. 409.

¹¹² Ley Orgánica de la Protección de los Derechos del Contribuyente, artículo 23, párrafo segundo.

La autoridad a la que se le haya realizado la recomendación, deberá dar respuesta dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación del dictamen, la aceptación o rechazo;¹¹³ en caso de no aceptarla, deberá fundamentar su decisión y, si la Procuraduría lo considera procedente, iniciará los medios de defensa a favor del contribuyente.¹¹⁴ Si la autoridad acepta la recomendación, deberá acreditar su cumplimiento dentro de los diez días hábiles que podrán ampliarse por otros diez más.¹¹⁵

Las recomendaciones emitidas por la Procuraduría, serán dadas a conocer en la página electrónica oficial de la Procuraduría, los medios de difusión especializados en materia fiscal, programas de radio y televisión, el periódico de mayor difusión de la entidad a la que corresponda la adscripción territorial de la autoridad responsable.¹¹⁶

3.1.4.7 Acuerdos Conclusivos

Los Acuerdos Conclusivo¹¹⁷, son un medio alternativo emitido por la PRODECON, para promover, transparentar y facilitar la solución a los problemas que enfrenta el contribuyente con la autoridad fiscal, con ello se da por terminado de forma anticipada la revisión fiscal en el ejercicio de la comprobación de los hechos u omisiones consignados por la autoridad ante hechos de los que el pagador de impuestos no esté de acuerdo.¹¹⁸

El Acuerdo tiene carácter definitivo en cuanto a los hechos u omisiones consignadas por la autoridad durante sus facultades de comprobación a las que se refiere el

¹¹³ Ídem, artículo 25, segundo párrafo.

¹¹⁴ Ídem, tercer párrafo.

¹¹⁵ Ídem, tercer y cuarto párrafo.

¹¹⁶ Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría del Contribuyente.

¹¹⁷ El acuerdo conclusivo se encuentra regulado en el artículo 69-C y siguientes del Código Fiscal de la Federación.

¹¹⁸ Artículo 96 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

artículo 42, fracciones II, III o IX, del Código Fiscal de la Federación, de las que el contribuyente esté en desacuerdo.

La celeridad, flexibilidad e inmediatez, son los principios de los que se rige el procedimiento del Acuerdo Conclusivo, por lo que la PRODECON intervendrá en todo momento para que se apega a dichos principios de manera transparente y se cumpla con las disposiciones jurídicas en torno a los derechos de los contribuyentes, por lo que será la intermediaria, facilitadora y testigo para su adopción.¹¹⁹

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA



SISTEMA DE BIBLIOT

3.1.4.8 Otras facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Otras de las facultades de la Procuraduría para detectar áreas de riesgo o conflicto para buscar soluciones y la mejor relación entre los contribuyentes y las autoridades tributarias, consisten en la celebración de reuniones periódicas con asociaciones empresariales y profesionales, con sindicatos y contribuyentes organizados. Acudir ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados para proponer modificaciones a las normas fiscales; instalar el Servicio Profesional de Carrera al personal jurídico, atender las obligaciones en materia de transparencia e información de la ley de la materia así como fomentar la cultura en los ciudadanos de contribuir al gasto público.¹²⁰

3.1.5 Derechos fundamentales de los derechos del contribuyente en materia fiscal.

La obligación de los contribuyentes en materia tributaria se establece constitucionalmente con la finalidad de sostener el gasto público para proporcionar

¹¹⁹ Artículo 98, ídem

¹²⁰ Ley Orgánica de la Defensa del Contribuyente, artículo 5.

a la sociedad los elementos necesarios para que puedan satisfacer las necesidades básicas en beneficio de un bien mayor, para ello es necesario que se le otorgue la protección del Estado a sus derechos fundamentales en materia de contribución.

De la obligación del ciudadano a contribuir al gasto público¹²¹ de manera proporcional y equitativa, se desprende el derecho fundamental de la dignidad humana, por ende, los derechos de los contribuyentes son considerados derechos fundamentales.¹²²

Los derechos de los contribuyentes empiezan a buscar protección en México a finales del año 1810, cuando fue promulgado el "Bando de Hidalgo", que estableció la extinción del impuesto a las castas y a los indios.

En el año de 1813, con la "Declaración de los Sentimientos de la Nación" de José María Morelos y Pavón, desaparecen los impuestos excesivos y se establece de manera general e igualitaria, el cinco por ciento de las ganancias del individuo como contribución para desempeñar la actividad de la administración pública.

A nivel constitucional, la obligación de contribuir al gasto público se estableció en la carta magna de 1857, al instaurarla en el artículo 30, fracción III. En la constitución de 1917 se establece la obligación de contribuir al gasto público Federal, Estatal y Municipal, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El 23 de junio de 2005, se publica la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que hace referencia en los derechos procedimentales el informar al contribuyente sobre sus derechos al iniciar cualquier actuación de la autoridad fiscal, el derecho de corregirse y de indicar el medio procedente; el derecho a ser tratado con respeto y consideración de los servidores públicos; y que las actuaciones de la autoridad sean menos onerosas al contribuyente.

¹²¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 31, fracción IV.

¹²² Derechos Humanos de los Contribuyentes, PRODECON, cuaderno IV.

3.1.6 Recomendación en materia de devolución.

Las recomendaciones que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha efectuado a las autoridades fiscales en materia de devolución, son las enunciadas a continuación:

1. El ocho de noviembre de 2012, se emite la recomendación a la Secretaría de Administración Tributaria – Administración Local de Auditoría Fiscal de Chetumal, con sede en Quintana Roo, respecto de la negativa a devoluciones solicitadas por concepto del impuesto al valor agregado, al considerar la autoridad que los bienes entregados en región fronteriza deben estar gravados a la tasa del 11%, independientemente de que el prestador de servicios o enajenante no tenga su domicilio fiscal en dicha región fronteriza.

123

De esta recomendación se desprende que la autoridad fiscal vulneró los derechos fundamentales del contribuyente de legalidad, seguridad y certeza jurídica, en virtud de que a las solicitudes de devolución por concepto de saldos a favor del impuesto al valor agregado (IVA), le recayeron resoluciones en las que se le negó la devolución con el argumento de la falta de justificación y acreditación de elementos para su procedencia, así como falta de requisitos a que se refiere el artículo 29 - A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2012.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, después del análisis a los documentos presentados por las partes, recomendó a la autoridad fiscal que, al no encontrar elementos de convicción que acrediten proceder a negar la devolución del impuesto, se proceda a la devolución de los saldos a favor.

¹²³ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Subprocuraduría de Procedimientos de Queja e Investigación, Recomendación 27/2012, PRODECON/OP/758/2012, Expediente: 001-X-QR-001/2012

2. El 25 de abril de 2012, se emite recomendación al administrador local de auditoría fiscal de oriente del distrito federal del servicio de administración tributaria, respecto del pago de intereses con motivo del atraso en la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso.¹²⁴

De la resolución se desprende, que la autoridad no actuó con apego al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, al exceder el plazo de 40 días para enterar los saldos a favor de los contribuyentes, vulnerando el artículo 2, fracción II, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que establece el derecho a obtener las devoluciones de impuestos en su beneficio; así como lo instaurado en el artículo 22-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que señala el pago de los intereses cuando la devolución se efectúe fuera del plazo de los 40 días establecido para la devolución.

3. El 10 de octubre de 2014 se emite recomendación al encargado del despacho del abogado general de la Universidad Autónoma de la Ciudad de México, respecto de la obligación que tiene de corregir las constancias de sueldos y salarios, cuando los errores atribuibles a él, impiden al contribuyente obtener la devolución del saldo a favor.¹²⁵

De la resolución emitida por la Procuraduría, se desprende que la autoridad expidió erróneamente la constancia de sueldos y retenciones, con lo cual, lesionó los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídica del contribuyente, consagrados en los artículos 14 y 16 constitucional.

¹²⁴ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Subprocuraduría de Procedimientos de Queja e Investigación, Recomendación 07/2012, PRODECON/OP/0538/2012, Expediente: 803-I-QR-264/2012-A.

¹²⁵ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Subprocuraduría de Procedimientos de Queja e Investigación, Recomendación 07/2012, PRODECON/OP/279/2014, Expediente: 5553-I-GRO-994/2013-C.

La autoridad que incurre en errores al expedir la constancia de sueldos y retenciones, tiene la obligación de corregirlas; tal y como se establece en el artículo 118, fracción III, del Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2011.

La omisión del retenedor en expedir correctamente las constancias hace nugatoria el derecho del contribuyente en obtener la devolución del saldo a favor que por derecho le corresponde.

3.2 Diferencia entre el sistema no jurisdiccional de Derechos Humanos y el sistema jurisdiccional de protección de Derechos Humanos.

El sistema jurisdiccional se refiere a las autoridades que ejercen las funciones jurisdiccionales como los jueces y magistrados; los jueces y magistrados ordinarios, pueden plantear la inconstitucionalidad de la norma y desaplicarla, pues compete únicamente a los jueces y magistrados de distrito declarar su inconstitucionalidad. Lo que convierte al sistema jurídico mexicano en controles concentrados o difusos.

El sistema no jurisdiccional se lleva a cabo mediante organismos que buscan la promoción y protección de los derechos humanos ante las malas prácticas que realiza la función pública; estos organismos son generalmente conocidos con la denominación "ombudsman", cuyas características fueron determinadas por la Comisión de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

El ombudsman es entonces un sistema no jurisdiccional en defensa de los derechos fundamentales contra las arbitrariedades cometidas por la autoridad; surgen con la finalidad de fortalecer al sistema democrático en tutela de los derechos humanos al ser defensor y representantes sociales.

El 4 de septiembre de 2006 nace el ombudsman especializado en materia tributaria, con la entrada en vigor de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la finalidad de garantizar la justicia al ciudadano en materia

fiscal,¹²⁶ hito en la historia de México, al establecerse por vez primera un órgano que velará por los derechos del contribuyente ante las autoridades fiscales, que a lo largo de la historia tributaria de México, han tenido el empoderamiento de las decisiones en los asuntos de su materia al ser juez y parte en ellos, lo que ha provocado traspasar en exceso sus atribuciones conferidas, dañando al ciudadano quedando vulnerable al no poder acceder a una justicia real, por el empoderamiento de la autoridad en la resolución de los asuntos fiscales, situación que ha dado un rumbo radical con el nacimiento de la PRODECON.

De las líneas transcritas con anterioridad, se puede extraer que las características de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente son:

1. Autonomía. Al ser un organismo independiente y con personalidad jurídica en la toma de decisiones sin que influyan en sus decisiones los poderes de la unión.
2. Designación. El poder Ejecutivo y el Legislativo, son los encargados en designar a la persona que ocupará el cargo de Procurador de este organismo, como medio de control que evite precisamente que la designación quede en manos de uno de estos dos poderes.
3. Carácter no vinculatorio o coactivo en sus recomendaciones. La PRODECON realizará las recomendaciones necesarias a las autoridades fiscales que considere se encuentren vulnerando los derechos del contribuyente ante quien propondrá las medidas para restablecer los derechos al ciudadano, sin embargo, sus recomendaciones afectarán los procedimientos de la autoridad fiscal.

¹²⁶ Derechos Humanos de los Contribuyentes, PRODECON, cuaderno IV

4. Ausencia de solemnidad y formalismo en el desarrollo de sus trámites y procedimientos. Los procedimientos que se lleven en la PRODECON deben ser de realización sencilla para el contribuyente.
5. Rendición de informes periódicos sobre los resultados de trabajo y responsabilidades y publicidad en sus actuaciones. La PRODECON dará a conocer al público en general sobre las recomendaciones realizadas a las autoridades fiscales, así como proporcionará los datos estadísticos para que el Ejecutivo Federal los publique semestralmente en el Diario Oficial de la Federación.
6. Fuerza moral. Al carecer la Procuraduría de la facultad coercitiva, requiere de la fuerza moral basada en la honorabilidad y confianza depositada en la opinión pública, lo que influirá para que las autoridades tributarias atiendan la problemática que aqueje a los contribuyentes.
7. Naturaleza técnica no política. El Procurador debe estar al margen de la política para actuar con la imparcialidad requerida para defender a los contribuyentes.
8. Medio no jurisdiccional. La Procuraduría es el Ombudsman fiscal creado fuera del marco jurisdiccional para proteger los derechos del contribuyente mediante conciliaciones, sugerencias, recomendaciones, respecto de aquellos derechos vulnerados, para encontrar soluciones más adecuadas.
9. Sus determinaciones no constituyen instancia. Las resoluciones de la PRODECON, no constituyen instancia, por lo que no afectan otros derechos ni medios de defensa establecidos para ello.
10. Legitimación procesal. La Procuraduría será el representante del contribuyente ante la autoridad quien promoverá a su nombre los recursos

administrativos procedentes, ejerciendo las acciones, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados hasta dictada la resolución de los casos.

11. Facultad de investigación. La Procuraduría tiene la facultad de investigar las quejas dadas a conocer por los contribuyentes afectados ante las malas prácticas de las autoridades federales, para solicitarles informes a las autoridades, analizarlas y emitir las recomendaciones públicas respecto de esos actos.

EL CONTRIBUYENTE EN EL GASTO PÚBLICO

4.1 Fundamento Constitucional de la contribución

En el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Mexicana, se establece la obligación del ciudadano a contribuir al gasto público en sus tres vertientes: federal, estatal y municipal, en adhesión a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria¹²⁷,

¹²⁷ PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.

El Principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" y esta además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la ley de ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causaran y recaudaran durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados este establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que conforme a la constitución del estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ejecutoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del estado, y de los municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la Imposición, La imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe

que garanticen el mínimo vital de aquellas necesidades básicas del individuo y proteger la causación de su patrimonio.

El principio de proporcionalidad es equilibrar la carga tributaria en proporción con las contribuciones de acuerdo con la capacidad de contribuir por parte de los sujetos pasivos, por lo que a mayor ingreso que perciba el contribuyente, mayor será la carga tributaria generada y viceversa. Esto se determina aplicando las tarifas que correspondan según el impuesto que se trate y que indican los límites de los montos obtenidos derivados de su actividad.

El principio de equidad señala que ante una misma situación de causación del impuesto en el que se encuentren los sujetos deben estar sujetos a idéntica norma jurídica que la regula, por lo que la disposición tributaria deben de tratar igual a los ciudadanos que se encuentren en la misma situación, creándose la categoría de los contribuyentes que para ello se establecen en diversas leyes fiscales como la de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

El Estado requiere de la contribución del ciudadano que le es exigida al abrigo de su potestad de imperio para garantizar y cubrir las actividades que implica su desempeño como administrador de gobierno, para lo cual establece los impuestos

considerarse absolutamente prescrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretende justificarse.

Amparo en revisión 6141/59. "Tipográfica Comercial", S. A. y Cosas. 25 De Abril De 1974. Unanimidad De 17 Votos. Ponente: Alfonso López Aparicio.

Semanario Judicial de la Federación, séptima época, volumen 64, primera parte, P. 90

Jurisprudencia y Tesis Aisladas - 7a época.

que le favorecerán de recursos indispensables para su cometido, los cuales no podrán excederse ni vulnerar la estabilidad económica del contribuyente para que ejerza las actividades propias de su giro; por ejemplo las personas físicas asalariadas que al percibir ingresos que se encuentran en este régimen, deberán de destinar una parte de sus recursos para el ejercicio del gasto público.

Los casos según la actividad varían, ya que no es lo mismo el régimen fiscal de una persona física subordinada a un patrón a aquella que desempeña un comerciante o un agricultor.

4.2 El derecho del contribuyente a obtener el saldo a favor que se hubiese generado a la contribución.

Derivada de la obligación del pagador de impuestos, surgen situaciones en las que sus pagos son excesivos, ya sea por haberse calculado en los pagos provisionales cierta cantidad que en la declaración anual no corresponde a lo que se debió de pagar durante el año fiscal que se esté determinando; ante esta situación en la que se realizó un pago mayor al que arrojó la declaración anual, implica un beneficio económico para el contribuyente, al poder recuperar ese saldo a favor ante el fisco federal mediante acreditación, compensación y devolución.

El legislador establece los factores a los que se ha de sujetar el contribuyente según la clasificación en la que se encuentre para contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa, por ello, cuando el pagador de impuestos realiza pagos de lo indebido, apegándose a los cálculos obtenidos en apego a lo establecido para ello en el Código Fiscal de la Federación u otras normas fiscales, como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor, Ley del Seguro Social, entre otras.

Agregado tiene el derecho de que el saldo a favor se le devuelva conforme a las disposiciones normativas que existen para ello; en apego a lo señalado en el Código

fiscal de la Federación y en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, mismas que serán analizadas en el capítulo siguiente.

Derechos Humanos del Contribuyente

5.1 Análisis de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011

Con la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 1, 3, 11, 15, 18, 29, 33, 89, 97, 102 y 105, se transforma el sistema constitucional en torno a la tutela de los derechos humanos desde la perspectiva internacional, para enriquecer el sistema constitucional, al dar mayor énfasis en la protección del individuo al regirse bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.¹²⁸

La potestad tributaria que ejerce el estado sobre los pagadores de impuestos debe protegerse en el marco de los derechos fundamentales, esto es así, debido a que el individuo al entregar parte de su ingreso al Estado para que vele por los intereses generales de la sociedad, se despoja de una parte de su patrimonio, confiando su aplicación adecuada para solventar las necesidades de su comunidad; sin embargo, la fuerza punitiva que ejerce el Estado sobre el contribuyente, debe controlarse para evitar que sobrepase la esfera de sus atribuciones y no violente los derechos de sus gobernados, devolviendo la confianza con el respeto de sus derechos.

En el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Mexicana, se establece la obligación del ciudadano en contribuir al gasto público en sus tres vertientes: federal, estatal y municipal. El Estado es el encargado de administrar los recursos aportados por el contribuyente en beneficio del colectivo social al que pertenece.

¹²⁸

El elemento característico para determinar de fundamental a los derechos del contribuyente es su universalidad, lo anterior derivado de que el Estado depende del patrimonio que el contribuyente le proporciona para realizar sus actividades, para lo cual debe el Estado respetar su aplicación al conformar parte de la dignidad del ser humano.

5.1.1 Ejes rectores

- A) En la Constitución Mexicana se reconocen los derechos humanos en la Carta Magna y de los Tratados Internacionales en los que México sea parte.
- B) Se establece el principio pro persona, al aplicar la norma que beneficie en mayor medida al individuo.
- C) Nuevo sistema de control de constitucionalidad en materia de derechos fundamentales, en el que se involucra a todas las autoridades del Estado mexicano en el ámbito de su competencia (control de convencionalidad y control difuso);
- D) Principios de los derechos humanos: Universalidad, Interdependencia, indivisibilidad y progresividad
- E) Reformulación y fortalecimiento de los organismos defensores de los derechos humanos.

5.1.2 Principios

El párrafo tercero del artículo 1 constitucional señala que todas las autoridades deberán proteger, garantizar y respetar los derechos humanos de acuerdo con los principios de universalidad, indivisibilidad, interdependencia y progresividad, de acuerdo a sus competencias.

5.1.2.1 Universalidad

Universalidad. Es tutelar a nivel supranacional la dignidad del ser humano sin distinción alguna de su nacionalidad, credo, edad, sexo, preferencias o cualquier otra; sin importar si son o no reconocidas.

Al ser el individuo el sujeto que proporciona parte de su patrimonio para contribuir al gasto público del Estado, es indispensable reconocer su titularidad en los derechos fundamentales sin que existan fronteras.

5.1.2.2 Interdependencia e indivisibilidad

Interdependencia. Consiste en que todos los derechos humanos se encuentran vinculados entre sí, de tal forma que la transgresión de alguno de ellos impacta en otros derechos. Puede asimilarse al efecto dominó, en que la interconexión que tienen las piezas entre sí puede producir alteraciones simultáneas tocando una simple pieza. Lo mismo sucede con los derechos humanos al activar de manera positiva o negativa a uno su efecto se desarrolla en todos los demás.

El individuo es el centro de los derechos humanos a efecto de que se le garanticen en su totalidad sus derechos, ya que para la realización de ellos es necesario la activación de otros.

Indivisibilidad. Cada uno de los derechos humanos son inescindibles sin importar de donde provengan, no existe jerarquía entre ellos al ser necesarios para la vida digna, conforman una totalidad, de tal manera que el Estado debe garantizar esa integralidad, al derivar de la necesaria protección de la dignidad humana, deben de protegerse con la misma intensidad.

En los derechos humanos el valor que se le adjudica a cada uno de ellos no es ni mayor ni menor a otro, puesto que cada uno es en sí mismo importante con la misma fuerza e intensidad que cualquier otro, aunque podemos observar que a lo largo de la historia los derechos fundamentales se han clasificado por generaciones no quiere decir que tienen distinta importancia, sino que fueron apareciendo según las necesidades que en su momento tendían a ser protegidas y garantizadas.

Los derechos fundamentales de los contribuyentes se encuentran vinculados con otros derechos para promover el bienestar de la persona. En materia tributaria las autoridades fiscales deben ponderar los derechos fundamentales para que las medidas que buscan la finalidad en la recaudación no trasgredan los derechos de su titular.

5.1.2.3 Progresividad

Progresividad. La protección y garantía de los derechos humanos deben evolucionar al reconocer la sociedad los valores del individuo que requieren de una protección más amplia conforme vayan surgiendo en el transcurso del desarrollo de la comunidad en mejora de su bienestar integral.

La sociedad va recorriendo cada vez más senderos inexplorados en los cuales se debe prestar la mayor atención posible para que no se afecten los derechos fundamentales, como por ejemplo el internet, lo que para ello se generan normas y reglas de convivencia.

5.1.2.4 Pro persona

El principio pro homine o pro persona se encuentra en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al enunciar en su artículo 1º que toda disposición normativa respecto de los derechos humanos deberá ser interpretada en apego a la Constitución y a los Tratados Internacionales que otorgue el mayor beneficio al individuo.

Este principio atiende a la obligación que tiene el Estado de aplicar la norma más amplia cuando se trate de reconocer los derechos humanos protegidos y, a la par, la norma más restringida cuando se trate de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria.

El Principio de Interpretación Conforme refiere que cuando se interpreten las normas constitucionales se puedan utilizar las normas de derechos humanos

contenidas en los tratados internacionales de los que México sea parte, con el propósito de ofrecer una mayor protección a las personas.

Los tratados internacionales desempeñan una función subsidiaria que complementa a la norma constitucional, sin que ello signifique la derogación o desaplicación de una norma interna, ni su subordinación a la norma internacional.

5.1.2.5 Convencionalidad

Este principio se encuentra instaurado en el artículo 1º de nuestra Carta Magna al establecer la obligación a toda autoridad de velar en promover, garantizar, proteger y respetar los derechos humanos desde el ámbito de su competencia, sin dejar de observar los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, a los cuales se encuentran sujetos los principios de los derechos fundamentales.

5.2 Derecho de Propiedad

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Tribunal de Estrasburgo), conocido con el nombre de Tribunal Fiscal, es el mecanismo por el cual, las personas, organizaciones no gubernamentales, así como grupos de particulares que se consideren agredidos en sus derechos humanos, pueden interponer sus demandas para coadyuvar al logro en el respeto a sus derechos fundamentales.

El derecho de propiedad se encuentra establecido en el artículo 1º del Protocolo 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos, que señala el respeto de los

bienes de las personas físicas y jurídicas, sin que se pueda privar de ellas, sino por causa de utilidad pública que se encuentre prevista en la ley y con apego a los principios generales del derecho internacional; sin perjuicio de las leyes que los Estados dicten para el uso de bienes, así como del pago de impuestos y contribuciones; ello dependerá de las cuestiones sociales, políticas y económicas de los países integrantes de la convención.¹²⁹

5.2.1 Sistema Europeo sobre Derechos Humanos en materia de devolución (una visión internacional).

En materia tributaria, el artículo 1º del Primer Protocolo de la Convención Europea de Derechos Humanos, instaura el derecho de propiedad y el derecho del Estado a imponer los tributos a sus ciudadanos; sin embargo, el pago del tributo está sujeto a la defensa del derecho de propiedad, por lo que al proteger sus derechos con los intereses generales de la sociedad, se debe ponderar los derechos individuales para no soslayarlos, ya que los medios para obtener el pago del tributo deben observar el respeto y protección de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

Se vulnera el derecho de propiedad del contribuyente al afectar significativamente una medida impositiva en la protección del derecho de propiedad y los intereses generales. Esto es así cuando el Estado establece contribuciones a los ciudadanos que rebasan el interés general respecto del sacrificio patrimonial que los ciudadanos realizarán, por lo que es importante que se protejan las medidas impositivas del Estado que vulneren los derechos de los contribuyentes.

¹²⁹ Caso *Kaira vs Finlandia*, cuaderno XII de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El derecho patrimonial en conexión con el derecho a la devolución, deviene de la jurisprudencia del Tribunal Europeo, al reconocer que el derecho a la devolución de contribuciones se encuentra protegido en el derecho a la propiedad.¹³⁰

De los asuntos conocidos por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia de violación al derecho de propiedad, se establece:

1. El derecho a la devolución se encuentra protegido por el derecho a la propiedad.
2. El derecho a la propiedad del contribuyente se vulnera cuando una medida tributaria altera el equilibrio entre el derecho a la propiedad y el derecho al interés general.
3. Para evitar vulnerar el derecho a la propiedad, toda legislación debe respetar el derecho de proporcionalidad.
4. El riesgo de fraude no puede limitar la desproporción de los derechos del contribuyente que actúan de buena fe, lo que violenta el derecho de proporcionalidad y en consecuencia el de propiedad.
5. Los abusos cometidos por terceros no justifica la negativa al reembolso.

¹³⁰ Attard Robert, "The European court of Human Rights: a tax factor to count with", op. Cit. cuaderno XII de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

6. La falta de liquidación del reembolso del impuesto es una carga excesiva para los contribuyentes que permea el justo equilibrio entre el derecho de propiedad y el interés público.

El derecho de propiedad es un derecho inalienable al ciudadano que se despoja de una parte de su patrimonio para generar el bienestar general, sin que por ello deba de vulnerarse en sus derechos su dignidad, pues deben ponderarse sus derechos fundamentales ante las medidas aplicables para la obtención de las contribuciones que los Estados parte impongan en sus sistemas tributarios para el beneficio integral de su comunidad, los cuales deben de sujetarse a las disposiciones contenidas en la Convención Europea de Derechos Humanos.

5.3 Análisis de la legislación vigente en materia de devoluciones en el derecho mexicano.

5.3.1 Código Fiscal de la Federación

En el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se impone a las autoridades la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes, así como aquellas que procedan de las demás normas fiscales, en un plazo no mayor de cuarenta días; otorgándole facultades discrecionales a la autoridad fiscal para que verifique la procedencia de los saldos a favor solicitados.

5.3.1.1 Requerimiento y Desistimiento

El quinto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, señala que ante una solicitud de devolución que contenga errores aritméticos en sus datos, la autoridad fiscal tiene la facultad de requerir al pagador de impuestos para que en un plazo de 10 días realice las aclaraciones pertinentes, de lo contrario se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución.

El sexto párrafo del mismo artículo refiere que ante una solicitud de devolución, las autoridades fiscales tienen la facultad de requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días, respecto de datos, informes y documentos adicionales relacionados con la devolución para verificar su procedencia; así como de realizar un nuevo requerimiento con relación a la documentación solicitada en el primero. En caso de que no atienda el requerimiento correspondiente, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución.

5.3.1.2 Negativa

- a) Parcial. Se entiende que la autoridad niega parcialmente la solicitud de devolución del contribuyente cuando devuelve una cantidad menor a la solicitada, por lo que en ese entendido, la solicitud se considera negada por la cantidad no devuelta.
- b) Total. Se considera que la autoridad niega totalmente cuando devuelve la solicitud de devolución.

En ambos casos, la autoridad deberá fundar y motivar las causas que dieron lugar a la negativa parcial o total de la devolución.

Las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal con motivo de una solicitud de devolución son diversas a la facultad de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y versarán de 90 a 180 días según sea el caso.

Cuando la autoridad se exceda en los plazos establecidos para realizar la devolución correspondiente, pagará en favor del contribuyente los intereses que se calcularán de conformidad con el artículo 22-A del mismo Código, sobre el monto

actualizado de la devolución comprendido entre el mes en que se puso la devolución a disposición del contribuyente y el mes en que se ponga a su disposición la devolución de la actualización.

El pago de los intereses se realizará en conjunto con la cantidad principal, en caso de no cumplirse dicho precepto, se tendrá por no cumplida cabalmente la obligación de realizar la devolución solicitada, acción que vulnera el derecho humano a la propiedad, al representar un beneficio o utilidad para el contribuyente.

5.3.2. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

Es en el artículo 2, fracción II, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se establece el derecho de los contribuyentes a obtener las devoluciones que procedan conforme a las disposiciones señaladas en el Código Fiscal de la Federación y demás normas aplicables.

Con lo anterior se puede observar que a los contribuyentes se les tiene reconocido su derecho a la devolución de impuestos que conforma el derecho de propiedad en su entorno reconocido como un derecho fundamental.

5.3.3 Jurisprudencia

La jurisprudencia en el sistema europeo respecto a la protección de los derechos humanos no es obligatoria para el Estado Mexicano, pero lo encaminan a tomar mejores medidas respecto de los derechos humanos en materia tributaria al ser reconocidos por los estándares internacionales al conformarse como un Estado de Derecho.

Del Protocolo 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos en su artículo 1 establece la excepción tributaria sin perjuicio de establecer el Estado las leyes necesarias para la recaudación de sus impuestos. Al respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo establece que las imposiciones interfieren con el derecho a la propiedad, por lo cual, los Estados deben observar los estándares de la Convención y de la jurisprudencia emitida por el Tribunal.

Por lo que la Jurisprudencia del Tribunal en materia tributaria señala que la imposición realizada a la propiedad del ciudadano debe estar equilibrada de conformidad con las exigencias de los derechos fundamentales con las del interés general, buscando la proporcionalidad entre los medios empleados con los objetivos obtenidos.

En el Protocolo de la Convención no se establece la indemnización por cuestiones de privación a la propiedad, de tal forma que el Tribunal Europeo señala que debe ser establecido dentro de cada sistema jurídico de los países contratantes, puesto que una causa de utilidad pública no es justificable sin el pago de una indemnización.¹³¹

¹³¹ Véanse los casos de *James and others v. the United Kingdom* (sentencia del 21 de febrero de 1986) y *Lithgow and others v. the United Kingdom* (sentencia del 8 de julio de 1986), en donde el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha destacado que por la privación de la propiedad privada existe un derecho a la indemnización.

CAPÍTULO VI.

Fortalezas y debilidades del Sistema Tributario Mexicano en materia d

3.1 Problemática en la devolución de impuestos en materia de IVA e ISR.

6.1.1 IVA

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, detectó prácticas de la autoridad fiscal que violentan los derechos fundamentales de los contribuyentes en el retraso y aplazamiento sin justificar de las devoluciones.

El 5 de noviembre de 2013, la Dirección de Análisis Sistemático y Medidas Preventivas y Correctivas de la Subprocuraduría de Análisis Sistemáticos y Estudios Normativos de la Procuraduría de la defensa del Contribuyente, tuvo conocimiento de la problemática en virtud de constantes quejas recibidas por los pagadores de impuestos, por lo que el 8 de noviembre de 2013, se emitió el análisis sistémico 11/2013 con recomendación y requerimiento de informe, en donde se reconoció la dificultad de los contribuyentes en obtener, por parte de la autoridad fiscal, la devolución del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, al advertir que la autoridad fiscal se extralimita en las facultades que establece el artículo 22 del CFF, al no respetar los plazos para requerir o resolver las solicitudes de devolución, al reportar sin motivo ni fundamento el rechazo de las solicitudes de devolución, lo que genera incertidumbre al contribuyente con este tipo de prácticas por parte de la autoridad fiscal que los contribuyentes solicitaron, prácticas que consisten en:

- a) Información deficiente.
- b) Requerimientos extemporáneos.
- c) Requerimientos innecesarios y excesivos

- d) Requerimientos gravosos
- e) Motivaciones ambiguas e incorrectas
- f) Falta de resolución fundada y motivada
- g) Inicio injustificado de auditorias fiscales

Respecto de la malas prácticas observadas, la PRODECON y el SAT, estuvieron reuniéndose para lograr, en mayor medida, subsanar las acciones detectadas, las cuales fueron analizadas y en algunos casos aprobadas con miras a implementar en la normativa las modificaciones necesarias para lograr cambios en mejora de la realización de esas facultades que favorezcan la protección de los derechos del contribuyente.

6.1.2 ISR

6.1.2.1 Fortalezas

Las personas físicas que presenten su declaración de impuestos a través del portal de internet del Servicio de Administración Tributaria, tienen la opción de solicitar, si es su caso, el saldo a favor obtenido a través del programa de devoluciones automáticas que autoriza la devolución del saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta, sin que sea necesario realizar otros trámites para ello. Para lo cual, el SAT conciliará la declaración del contribuyente con la información presentada ante el SAT por su retenedor, arrendatario, proveedor o clientes.

6.1.2.2 Problemática

La autoridad solicita al contribuyente aclarar las diferencias detectadas con su retenedor. (Art. 41A-CFF).

Dentro del programa de devolución automática, el Servicio de Administración Tributaria obliga al contribuyente aclarar con su retenedor (laboral o comercial), las diferencias detectadas entre la declaración presentada y la información proporcionada por su retenedor.

La aclaración que se encuentra obligado a realizar el contribuyente respecto de las diferencias detectadas para obtener la devolución del saldo a su favor, implica que el pagador de impuestos realice gastos adicionales para acceder a lo que le corresponde por derecho, además de que le resulta irrealizable aclarar dichas diferencias, implicando gastos adicionales para acceder a la devolución que en derecho le corresponde respecto del saldo que le resultó a su favor; desconociendo la autoridad recaudadora que la implementación de ese criterio, acarrea dificultades al pagador de impuestos para aclarar las diferencias detectadas, sea porque dejó de laborar ahí, se cambió de domicilio o ya no localiza a su patrón.

La acción del SAT contradice lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el cual dispone la obligación de los servidores públicos tributarios de facilitar al contribuyente en todo momento el ejercicio de sus derechos, siendo en este caso, el derecho a la devolución del impuesto. Si bien es cierto que el pagador de impuestos debe realizar aclaraciones respecto de diferencias detectadas en su declaración, estas versan a razón de la información que esté a su alcance y le sea imputable, sin que implique la documentación en la que no participe directamente

- 6.1.3 Inseguridad jurídica para el contribuyente cuando el retenedor en la constancia de percepción de ingresos guarda discrepancia con la declaración informativa múltiple.

6.2 Afectación

6.2.3 Económica

Las malas prácticas de la autoridad para que el contribuyente acceda a la devolución por el saldo obtenido a su favor, implican una afectación económica porque limitan la circulación del capital en las negociaciones e, impiden el desarrollo ordinario de sus actividades con graves afectaciones a sus intereses vitales.

Los importes de las solicitudes de saldo a favor son propiedad del contribuyente, sin embargo, cuando la autoridad fiscal no procede a la devolución solicitada y que en derecho le corresponde, irrumpen en su esfera patrimonial, con lo cual le obstaculiza realizar las acciones de sus negociaciones que además le resulta una carga excesiva contraria al equilibrio del interés público y a la protección del derecho de propiedad.

6.2.4 Jurídica

Las malas prácticas realizadas por la autoridad fiscal, vulneran la seguridad jurídica y legal del contribuyente, debido a la falta de fundamentación y motivación en sus actuaciones, lo que provoca inseguridad al pagador de impuestos, aunado a que los medios de jurisdicción administrativa que están

a su disposición para impugnar la ilegalidad de un acto fiscal, son remedios que conllevan a una elevada complejidad procesal que no siempre resultan idóneos para la reparación de una arbitrariedad o fuera de su alcance por su costo o inaccesibilidad de los medios para ejercitarlos.

La fundamentación y la motivación como elemento de forma de los actos administrativos, deben expresar con suficiencia y exactitud, las causas de la decisión de la autoridad, para salvaguardar la seguridad y certeza jurídica como derecho fundamental para tener una expectativa precisa de sus derechos y deberes.¹³²

6.3 Propuesta para regular un procedimiento específico en materia de devolución de impuestos.

A pesar de que la autoridad fiscal está obligada a devolver a los pagadores de impuestos los saldos a su favor, hemos visto que dicha obligación no es del todo acatada por la autoridad, al solicitar información y documentación en exceso, así como desistir al contribuyente de sus solicitudes de devolución; lo que origina que su devolución sea negada sin sustento alguno que lo acredite.

Por lo que una vez analizado el procedimiento y atendiendo la función discrecional de la autoridad para autorizar la devolución, se propone modificar el artículo 22 del CFF, en su párrafo séptimo para que se considere procedente la solicitud de devolución en alguno de los siguientes supuestos:

- a) Cuando la autoridad solicite un segundo requerimiento sin que la información o documentación requerida sea consistente con el primero.

¹³² García Novoa, César, "La discrecionalidad en materia tributaria" participación dentro del I Congreso Internacional de Derecho Tributario, celebrado los días 6 a 8 de junio de 2012 en Panamá, <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/documentos/4-la-discrecionalidad-en-materia-tributaria-cesar-garcia-novoa/file>. Fecha de consulta: 20 de abril de 2014.

- b) Cuando la autoridad se exceda de los dos requerimientos que la ley establece.
- c) Cuando la autoridad tenga por desistido o niegue la solicitud de devolución del contribuyente, sin que funde y motive fehacientemente su causa.

Con lo anterior, el exceso de requerimientos que la autoridad solicita al contribuyente y la función discrecional de la autoridad para autorizar la devolución, es indispensable que se acaten medidas que promuevan y garanticen la protección de los derechos del contribuyente en esta materia, al establecerse que la información que se requiera sea en segunda vez y coherente con lo solicitado en su primer requerimiento, ya que si excede de este plazo, niegue o se desista de la solicitud de devolución sin fundar y motivar sus causas, deberá la ley proteger al pagador de impuestos estableciéndose para ello que en caso de encontrarse en alguno de estos supuestos, la autoridad deberá tenerle por aceptada la devolución solicitada.

CAPÍTULO VII.

ESTRATEGIA EN MATERIA DE DEVOLUCIÓN (SAT-PRODECON).

7.1 Análisis de la estrategia consensada entre el SAT y PRODECON

PRODECON, realizó recomendaciones a la autoridad fiscal respecto de la normatividad a la que se sujetan sus actividades para que realice las modificaciones en mira a respetar los derechos del contribuyente y garantizar el debido proceso, proporcionando seguridad jurídica respecto de las solicitudes de devoluciones de los pagadores de impuestos, para ello PRODECON acordó con el Servicio de Administración Tributaria las siguientes:

7.1.1 Inicio de las facultades de comprobación.

De las investigaciones realizada por PRODECOM, se detectó que la autoridad no se apega a la facultad de comprobación, ya que en la orden de inicio de visita se asienta de manera general que su objeto es verificar la procedencia de la solicitud de devolución, sin que precise el motivo subjetivo de la misma; es decir, no indica cuál es el documento o información medular objeto de la diligencia, bajo el entendido de que la autoridad ya requirió de información al contribuyente durante la fase de comprobación. Ejercicio que la autoridad realiza de manera arbitraria y alejada a los principios de legalidad, seguridad jurídica tributaria y debida fundamentación y motivación; violentando la normatividad contenida en el noveno párrafo del artículo 22 del CFF, que establece las facultades de comprobación dentro del trámite de devolución debidamente justificadas, siempre y cuando su propósito sea propio de verificar la procedencia de su solicitud; facultad discrecional que debe ejercer discriminadamente cuando dude

sobre su materialidad, por lo cual deberá fundar, motivar y acreditar fehacientemente en cada caso los actos en que la autoridad estime posible solicitudes de devolución fraudulentas o disimuladas.¹³³

7.1.2 Conclusión de auditoría.

Cuando la autoridad inicie una auditoría para verificar la procedencia de solicitud de devolución, el acto de fiscalización deberá concluir en 90 días, con la posibilidad de extensión a un máximo de 180 días, plazo dentro de cual se deberá notificar al contribuyente la resolución.

7.1.3 Levantamiento del acta final de visita

Dentro de los plazos establecidos en la conclusión de la auditoría, se levantará el acta final de visita para que el contribuyente realice las manifestaciones que considere necesaria a las observaciones efectuadas por la autoridad. Sin embargo, debe de entregarse un acta parcial al contribuyente para que tenga 20 días dentro del plazo de los 90 días y pueda refutar las observaciones emitidas por la autoridad, previo a la emisión del acta final.

7.1.4 Visita domiciliaria.

La auditoría para revisar la procedencia de la devolución, se establecerá en el domicilio fiscal del contribuyente, con el propósito de verificar la existencia material de las operaciones que originaron el saldo a favor.

¹³³ Recomendación Sistémica 003/2014, Expediente:21-V-18/2013 Subprocuraduría de Análisis Sistémicos y Estudios Normativos, Dirección General de Análisis Sistémicos, México, D.F., 5 de mayo de 2014,

7.1.5 Compulsas

Cuando la autoridad realice su facultad de compulsas con terceros, se hará del conocimiento del contribuyente auditado. Si el resultado de la compulsas indica que el comportamiento del contribuyente se encuentra apegado a derecho, la autoridad debe abstenerse de requerir nuevamente solicitudes a terceros, si no existen indicios nuevos que den origen a un mal comportamiento.

7.1.6 Varias solicitudes de devolución respecto de un mismo impuesto

Ante la existencia de varias solicitudes de devolución respecto de un mismo impuesto, la autoridad deberá realizar una sola auditoría, así como un único requerimiento de información y documentación.

7.2 Desafíos del Sistema Tributario Nacional en materia de devolución

El gran desarrollo de los avances de la Tecnología de la Información y Comunicación (TIC) marcan un significativo avance en el mundo globalizado, en donde interactúan entre sí los gobiernos, comercios e individuos. Por lo que en materia de impuestos, se estableció la obligación de generar la contabilidad por medios electrónicos, cuyas reglas fueron dadas a conocer el 1 de julio de 2014 en la página del SAT, a través de la publicación de la segunda resolución de modificaciones a la Regla miscelánea fiscal para 2014, la cual modificó las fracciones III y IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, para establecer la obligación del contribuyente de emitir su contabilidad electrónica y la obligación de la autoridad de establecer los lineamientos de la contabilidad electrónica. De acuerdo con las reglas publicadas por la autoridad, los contribuyentes se encuentran obligados a enterar en medios electrónicos la Balanza de Comprobación, Catálogo de Cuentas y Pólizas o Registros Analíticos de sus actividades.

Es de considerar el impacto en materia de devolución respecto de la contabilidad que el contribuyente se encuentra obligado a generar de forma electrónica, puesto que se ha polemizado en el tema por los estudiosos de la materia en cuanto a la constitucionalidad de la obligación, misma que se encuentra por pronunciar la Corte, sin embargo, es importante mencionar que si la obligación persiste, la autoridad debe considerar al contribuyente al solicitar la devolución de impuestos, sin que le realice requerimientos solicitando la información que por medios electrónicos le generó, agilizando el trámite de devolución en favor del pagador de impuestos, beneficio del que gozará por realizar esta nueva modalidad.

La PRODECON al realizar recomendaciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de sus Administraciones Fiscales, logró que aceptara realizar modificaciones a su normatividad interna, es un gran logro que impacta en gran medida a favor de los pagadores de impuestos, al observarse que la autoridad fiscal busca beneficiar a los contribuyentes otorgándoles la seguridad jurídica de que sus derechos fundamentales serán en todo momento respetados por ella.

VIII. CONCLUSIONES

I. En materia de devoluciones, la autoridad fiscal transgrede los derechos de los contribuyentes para obtener el saldo a su favor a que tienen derecho, sin motivar y fundar la negativa o el desistimiento a su solicitud, así como por realizar de manera arbitraria y repetitiva los requerimientos a que se encuentra facultado por las disposiciones legales de manera discrecional.

II. La Procuraduría de los Derechos del Contribuyente, ombudsman fiscal, como lo señala el artículo 102, fracción b, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,¹³⁴ ha dado origen a grandes avances en pro de los derechos del contribuyente. En lo que refiere a la materia de devolución, es inédito su alcance al coadyuvar junto con la autoridad fiscal, a subsanar algunas de las lagunas, que en materia de devolución se focalizan en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 22, para acercar al contribuyente a su esfera de protección más amplia que refiere el artículo 1 en relación con el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

III. Por lo anterior, se plantea la conveniencia de modificar el párrafo séptimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, para que la autoridad se pronuncie a favor de los derechos fundamentales de los contribuyentes en materia de devolución.

¹³⁴ El artículo 102, fracción b, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), establece la creación de organismos en miras de la protección de los derechos humanos, los que tendrán las facultades de formular recomendaciones no vinculatorias, denuncias y quejas ante las autoridades, las que estarán obligadas a responder ante estos organismos. Si bien es cierto que en el cuarto párrafo de la fracción en comento se establece la creación de la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH), también lo es que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) cumple con las características de un Ombudsman que se señalan de manera general en los primeros párrafos de la fracción en estudio, por lo que no refiere que sean exclusivos de la CNDH; por lo tanto dicho artículo no excluye a cualquier otro organismo que tuviera las mismas características, como para este caso lo es la PRODECON.

IX. BIBLIOGRAFÍA

BONILLA Ignacio; "Sistema tributario mexicano 1990-2000. Políticas necesarias para lograr la equidad. (La reforma hacendaria de la presente administración)." Tesis. UNAM, 2002.

BRAVO Cruz Claudia Fernanda, Estudio y aplicación de los impuestos en México, Instituto Politécnico Nacional, Febrero 2009.

BRISEÑO Sierra Humberto, Derecho Procesal Fiscal, México, Antigua Librería Robredo, 1964.

CARBONELL Miguel, Los derechos fundamentales en México, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.

CARPIZO Jorge, Derechos Humanos y Ombudsman, Comisión Nacional de Derechos Humanos, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1993.

CARRILLO Flores A., La defensa jurídica de los particulares frente a la administración en México, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 2000, col. de Obras clásicas, t. I.

CASAS J. O., Presión fiscal e inconstitucionalidad (las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente), Buenos Aires, Depalma, 1992.

CASTILLA Karlos, Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos.

CHAGOYÁN Celis Karen Beatriz, Principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, febrero 2007.

CHAPOY B. Dolores Beatriz y Gil Valdivia, Gerardo, Introducción al Derecho Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1985.

CORTINA Alfonso, La obligación tributaria y su causa, Porrúa, México, 1976.

CURIEL Villaseñor Omar, *Principios tributarios*, ISEF, México, 2001.

DELGADILLO Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, S.A. de C.V., México 2013 quinta edición.

DOMÍNGUEZ Crespo César Augusto, Derechos Humanos del Contribuyente, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 2014.

EDGAR Carpio Marcos, La interpretación de los derechos fundamentales, Lima, Palestra, 2004.

ESLAVA Susana, "El sistema impositivo mexicano. Política tributaria de la década de los noventa." Tesina UAM, 2003

FAYA Biesca Jacinto, Finanzas públicas, Porrúa, México, 1998.

FERRAJOLI Luigi, Los fundamentos de los derechos fundamentales, Editorial Trotta, tercera edición, España, 2007

FERREIRO Lapatza, J. J., El objeto del tributo, Revista Española de Derecho Financiero núm. 10, abril-junio de 1976.

FITZ Neumark, Principios de la imposición, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

FIX-ZAMUDIO Héctor, Los derechos humanos y su protección jurídica y procesal en Latinoamérica, en VALDÉS, Diego y GUTIÉRREZ Rivas Rodrigo, Derechos Humanos, Memoria del IV congreso nacional de derecho constitucional III, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2001.

FIX Zamudio Hector; Metodología, docencia e investigación jurídicas, Porrúa, México 1995.

GARCÍA Vizcaino Catalina, *en Derechos de los Contribuyentes en Argentina*

GÓMEZ Montoro Ángel J. La titularidad de derechos fundamentales por personas jurídicas. En: e-journal revistas especializadas de prestigio en formato electrónico, Cuestiones constitucionales, Numero 2, enero-junio 2000. Disponible en: <http://www.ejournal.unam.mx/cuc/cconst02/CUC00202.pdf>

GÓMEZ Alcalá Rodolfo Vidal, La ley como límite de los derechos fundamentales, Editorial Porrúa, México, 1997.

GÓMEZ Velázquez Gerardo Jacinto, Tratamiento Fiscal de las Asociaciones en Participación, Jalisco, México, 2010

GONZALEZ Amauchástegui Jesús, "Las teorías de los derechos humanos", Revista de Administración Pública, México, 2000, Vol. 7, núm. 105, agosto de 2002.

GONZÁLEZ Cervantes Anabel Devolución de los impuestos a beneficio de los contribuyentes en particular el IVA, tesis, Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, Campus Sahagún, México, 2007.

GUTIÉRREZ y González, E., Derecho de las obligaciones, 8ª. Ed., México, Porrúa, 1991.

HALLIVIS Pelayo L.M., La seguridad jurídica en el derecho tributario mexicano. Algunos apuntes, AA.VV., Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A los LXV años de la Ley de justicia Fiscal, México, Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001, t.I.

HERNÁNDEZ Gonzalo Armienta , Los recursos administrativos, México, Porrúa.

HERRERA Molina, P., Metodología del derecho financiero y tributario, México, Porrúa.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. Enciclopedia Jurídica Mexicana, Voz: Personas colectivas. Editorial Porrúa. Segunda edición. Tomo V, México, 2004.

JARACH Dino, El Hecho Imponible, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982.

JIMÉNEZ González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Editorial CENGAGE Learning, décima edición, México 2008.

LADRÓN, Diana, *El Ombudsman y la opinión pública*, México, PRODECON, 2012.

_____, et al., *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, México, PRODECON, 2012.

_____, et al., *Derechos Humanos de los Contribuyentes. Personas Jurídicas Colectivas*, México, PRODECON, 2012.

_____, et al., *Cuaderno No. I, Panorama de la situación de los contribuyentes en México*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2011.

_____, et al., *Cuaderno No. II, Principales problemas de los contribuyentes en el acceso de la justicia fiscal*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2011.

_____, et al., *Cuaderno No. III, Ética del contribuyente*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2011.

_____, et al., *Cuaderno No. IV, Derechos Humanos del Contribuyente*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2011.

_____, et al., *Cuaderno No. VI, Derechos Humanos del Contribuyente. Personas Colectivas*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2011.

_____, et al., *Cuaderno No. X, Interés legítimo y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2011.

LAGO Montero, José María, *La Sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Editorial Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998.

LÓPEZ Fuentes Rosa Enelda, *Fundamentos éticos sociales y políticos de los derechos fundamentales en la teoría jurídica contemporánea*. En: *Letras jurídicas revista electrónica de derecho del Centro Universitario de la Ciénega*, Revista No. 8, primavera marzo-septiembre, 2009. Disponible en: http://www.letrasjuridicas.cuci.udg.mx/numeros/articulos8/Fundamentos_eticos_sociales.pdf

LUCERO Espinosa Manuel, Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, 5ª edición, México, Porrúa, 1998

MANIAU Joaquín, Compendio de la historia de la Real Hacienda de la Nueva España, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1995.

MIRANDA Pérez Armando, Temas Selectos de Derecho Fiscal, 1ª. Ed., Liber Iuris Novum, México, 2011.

NIETO Camacho Ana Lilia Tributos para la nobleza en Nueva España, siglos XVI-XIX, Pequeña nobleza en los imperios ibéricos del Antiguo Régimen, Portugal, 2011, Congreso.

OROZCO Henríquez Jesús J., Los derechos humanos y la polémica entre iusnaturalismo y iuspositivismo, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2009.

OSORNIO Corres Francisco Javier, Aspectos jurídicos de la administración financiera en México, México, UNAM, Instituto de investigaciones Jurídicas, 1993.

PADILLA Navarro Gerardo Arturo, Delegado de Prodecon en Guanajuato, en noticiero "4 Noticias de la Noche" (2014)

PÉREZ Armando Miranda, Nociones de derecho constitucional presupuestario, AA.VV., Derecho presupuestario (temas selectos de derecho fiscal), México, Porrúa, 2006.

QUINZIO Jorge Mario, El Ombudsman el defensor del pueblo, Editorial Jurídica de Chile, 1992.

RAMOS García Emma, Análisis teórico y práctico de los impuestos estatales y municipales del estado de Nuevo León; Tesis, Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Contaduría y Administración, México 2001.

RÍOS Granados G., *Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyente en México*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2006.

RODRÍGUEZ D. Humberto, Manual para la defensa de los contribuyentes, México Dofiscal Editores, 1984.

SÁNCHEZ León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas editor y distribuidor. 5ª edición. México. 1980.

SANTIAGO Nieto Castillo y Perla Barrales Alcalá, *en Impuestos y democracia*

TAMAYO DÍAZ, Enrique Alfredo, "Trascendencia de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto al servicio de la asesoría jurídica regulado por la Ley Federal de Defensoría Pública". *Revista de Instituto Federal de Defensoría Pública*, México, Año w, no.3, jun. 2007, nota 150, p.407.

TRON PETIT Jean Claude. Personas jurídicas DH. 23 febrero 2012, disponible en: http://jeanclaude.tronp.com/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=137&Itemid=40

URIBE Guerrero Edson, Subprocurador General de Prodecon, en entrevista con noticiero nocturno Efekto Noticias, con el tema: Dificultad para obtener devolución del IVA (06/05/2014).

VENEGAS Álvarez Sonia, Origen y devenir del Ombudsman ¿una institución encomiable?, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1988.

WITKER Jorge y Larios, Rogelio, *Metodología jurídica*, 2a. ed., México, McGraw-Hill, 2002.

ZAMUDIO Urbano Rigoberto, Sistema tributario en México, Editorial Porrúa, México 2009.

Leyes Nacionales

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 1810.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 1857.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 1917.

Ley de los Derechos de los Contribuyentes

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Código Fiscal de la Federación, 2014.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Leyes Internacionales

Constitución Política de la Monarquía Española (Promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812), véase <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2210/7.pdf>

Recomendaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Subprocuraduría de Procedimientos de Queja e Investigación, Recomendación 27/2012, PRODECON/OP/758/2012, Expediente: 001-X-QR-001/2012

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Subprocuraduría de Procedimientos de Queja e Investigación, Recomendación 07/2012, PRODECON/OP/0538/2012, Expediente: 803-I-QR-264/2012-A

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Subprocuraduría de Procedimientos de Queja e Investigación, Recomendación 07/2012, PRODECON/OP/279/2014, Expediente: 5553-I-QRO-994/2013-C.

Documentos parlamentarios

Gaceta del Senado, LIX Legislatura, tercer año de ejercicio, primer periodo ordinario, martes, 06 de septiembre de 2005, gaceta: 116.

Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una nueva cultura tributaria, publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, año VII, número 1387, jueves 4 de diciembre de 2003.

Iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de Adiciones al Código Fiscal de la Federación, publicada en la Gaceta Parlamentaria, año IV, número 924, miércoles 23 de enero de 2012.

Oficio D.G.P.L. 59-II-3-1535, de la Mesa Directiva de la LIX Legislatura con fecha 27 de abril de 2005.

Documentos del Poder Judicial de la Federación.

Acción de inconstitucionalidad, A. I 38/2006, promovente: Procurador General de la República, ministro ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, secretario: Eduardo Delgado Duran, sentencia de 26 de febrero de 2008.

Páginas web.

http://www.prodecon.gob.mx/index_php/home/que-es-prodecon.

<http://www.todolibroantiguo.es/libros-raros/codices-aztecas-codex-boturini-mendoza-florentino-magliabechiano-tira-peregrinacion.html>.