



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**CIUDAD UNIVERSITARIA
FACULTAD DE DERECHO**

**“EL PROCEDIMIENTO DE QUEJA ANTE LA PROCURADURÍA
DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, COMO
MECANISMO ALTERNATIVO DE SOLUCIÓN DE
CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL FEDERAL, PARA
LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES
DE LOS CONTRIBUYENTES”.**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO**

P R E S E N T A:

GABRIELA OLIVERA REYES

**ASESOR DE TESIS:
LIC. ALBERTO LÓPEZ FLORES**

CIUDAD UNIVERSITARIA, D.F.

2015





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, D. F., 8 de diciembre de 2014.

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante OLIVERA REYES GABRIELA, con número de cuenta 307150686, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "EL PROCEDIMIENTO DE QUEJA ANTE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, COMO MECANISMO ALTERNATIVO DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL FEDERAL, PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES", bajo la asesoría del Lic. Alberto López Flores.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS

100 UNAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE MÉXICO
1910 - 2010

A Dios, por darme la oportunidad de vivir cada día llena de bendiciones.

A mi amada familia, por ser apoyo incondicional en cada decisión,
por su ejemplo de fortaleza, entrega y superación,
por creer siempre en mí y sentir orgullo de quien soy.

A mi mejor amigo, por demostrarme que la vida es increíble,
por las sonrisas en los momentos difíciles,
por crear y compartir momentos de alegría,
por ayudarme a ser mejor persona cada día,
por compartir tus experiencias y conocimientos,
y por una lista interminable de enseñanzas.

A mis amigos, por cada momento irremplazable e
incomparable a su lado,
por seguir estando presentes en mi vida.

A mi asesor, por sus enseñanzas académicas y de vida,
por brindarme siempre apoyo incondicional.
Porque siempre ha sido y será un modelo a seguir.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO 1	1
OMBUDSMAN.	1
1.1. Derechos Fundamentales y su protección.	1
1.1.2. Acción de Inconstitucionalidad.	9
1.1.3. Amparo.....	10
1.1.4. Control Difuso.	14
1.2. Ombudsman.	19
1.2.1. Origen del <i>Ombudsman</i>	20
1.2.2. <i>Ombudsman</i> en México.....	20
1.3. Ombudsman en materia fiscal.....	27
1.3.1. Antecedentes del <i>Ombudsman</i> fiscal en el mundo.....	28
1.3.1.1. Suecia.	28
1.3.1.2. Finlandia.	29
1.3.1.3. Noruega.	30
1.3.1.4. Reino Unido.....	31
1.3.1.5. Francia.	32
1.3.1.6. España.....	33
1.3.1.7. Estados Unidos.....	34
1.4. <i>Ombudsman</i> fiscal en México: La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	36
CAPÍTULO 2	37
PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE COMO OMBUDSMAN FISCAL EN MÉXICO.....	37
2.1. Naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	37
2.2. Marco normativo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	42

2.2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	42
2.2.2. Código Fiscal de la Federación.....	42
2.2.3. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.	43
2.2.4. Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. 44	
2.2.5. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.	46
2.2.6. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	46
2.2.7. Reglamento de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.	47
2.2.8. Estatuto Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	47
2.2.9. Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	48
2.2.10. Criterios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	49
2.3. Facultades Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	50
2.3.1. Asesoría y Orientación.	50
2.3.2. Consultas.....	52
2.3.3. Representación y Defensa Legal.....	53
2.3.4. Proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna.	54
2.3.5. Investigación y análisis de los problemas sistémicos de los contribuyentes.	55
2.3.6. Emisión de opinión técnica a petición del Servicio de Administración Tributaria.....	56
2.3.7. Reuniones con las autoridades fiscales.....	58
2.3.8. Facultad de promover ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.....	59
2.3.9. Acuerdos Conclusivos.	61
2.3.10. Quejas y Reclamaciones.	66
2.3.11. Sanciones.....	69
CAPÍTULO 3.....	72
MECANISMOS NO JURISDICCIONALES PARA LA SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS.	72

3.1. Medios alternos para la solución de controversias.	72
3.1.2. Queja.	73
3.1.2.1. La Reclamación dentro del procedimiento de la queja.	73
3.1.3. Negociación.	73
3.1.4. Conciliación.	75
3.1.5. Mediación.	77
3.1.6. Arbitraje.	78
3.2. Medios alternos para la solución de controversias en materia fiscal.	79
3.2.1. Consulta.	80
3.2.2. Negociación ante la autoridad fiscal.	82
3.2.3. Condonación.	84
3.2.4. Procedimiento amistoso ante la autoridad competente.	87
3.2.5. Acuerdos anticipados de precios.	89
3.2.6. Otros mecanismos contemplados en el Código Fiscal de la Federación.	92
3.2.6.1. Aclaración de resoluciones.	92
3.2.6.2. Revisión discrecional de resoluciones desfavorables.	93
3.3. El procedimiento de queja ante diferentes organismos en México.	95
3.3.1. Comisión Nacional de Derechos Humanos.	95
3.3.2. Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación.	98
3.3.3. Procuraduría Federal del Consumidor.	100
CAPÍTULO 4.	103
PROCEDIMIENTO DE QUEJA COMO MECANISMO NO JURISDICCIONAL ANTE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.	103
4.1. Naturaleza jurídica de la queja ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	103
4.2. La Recomendación como fin último del procedimiento de queja en la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	112
4.2.1. Objeto de la Recomendación.	114

4.2.2. Alcances de la Recomendación.....	115
4.2.3. Recomendación: Una llamada de atención a las actuaciones equivocadas de las autoridades fiscales.	116
4.3. Acuerdos con los que puede concluir una queja ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	118
4.4. Propuesta de reforma al artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en relación con la actividad de mediación que lleva a cabo en el proceso de queja, así, como de la facultad sustantiva de realizar Acuerdos Conclusivos en materia de facultades de comprobación de la autoridad fiscal.....	123
ANEXO I.	130
Respuesta de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a la solicitud de información 0063200012014.	130
ANEXO II.	138
Respuesta de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a la solicitud de información 0063200012614.	138
CONCLUSIONES.	143
REFERENCIAS.....	148

INTRODUCCIÓN

En México las autoridades fiscales federales, los organismos fiscales autónomos y las autoridades fiscales coordinadas, tienen la responsabilidad de realizar la recaudación de los impuestos federales, misma que permite obtener los ingresos necesarios para cumplir con los compromisos económicos y sociales del país.

Dada la dimensión de la actividad recaudadora, la autoridad es propensa a incurrir en prácticas que vulneran los derechos de los contribuyentes, ya sea por arbitrariedad, falta de imparcialidad o por actos de corrupción; en esa tesitura, si la legalidad no se garantiza por la autoridad exactora, es ineludible que un órgano externo e independiente con la visión de defender al contribuyente, exhorte a la autoridad fiscal a respetar íntegramente sus derechos como pagador de impuestos.

En la reforma al Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1 de enero de 2004, se mencionó por primera ocasión a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuyo artículo 18-B establece que la Procuraduría será la encargada de dar protección y defensa a los derechos e intereses de los contribuyentes.

Por otra parte, la reforma al artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del 1 de junio de 2011, se llevó a cabo con especial énfasis en los Derechos Fundamentales, en ese sentido, la reforma fue un claro respaldo para la creación de un organismo que asumiera la defensa del contribuyente en un país como México que se distingue por tener una legislación tributaria compleja, misma que la mayoría de las ocasiones propicia situaciones desfavorables para los contribuyentes.

Así las cosas, fue necesario crear un organismo con facultades no jurisdiccionales que fomentara una relación amena entre contribuyente y autoridad fiscal, evitando con ello que las diferencias entre estos concluyan en un proceso ante la autoridad jurisdiccional competente, y sin que ello fuera óbice para garantizar la protección de los Derechos Fundamentales.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue creada con el fin de que existiera una institución que observará el actuar de la autoridad exactora para que en caso de que lleve a cabo un acto de vulneración y/o violación a alguno de los Derechos Fundamentales del contribuyente realice una investigación y emita una Recomendación a la autoridad responsable, sin embargo, si bien es cierto que por la naturaleza de la Procuraduría –*Ombudsman* fiscal- dicha Recomendación no tiene efectos vinculatorios, es decir, no causa la obligación de que ésta sea cumplida, también lo es que será pública, esto es, se hace una llamada de atención a la autoridad para que lleve a cabo sus funciones con base a la protección de los Derechos Fundamentales de los pagadores de impuestos.

Ahora bien, por naturaleza jurídica, la función principal de la Procuraduría es la de iniciar, investigar y concluir las quejas con una Recomendación a la autoridad fiscal que llevo a cabo algún acto violatorio a los derechos del pagador de impuestos, sin embargo, en la práctica no siempre sucede así.

El objetivo de esta investigación es llevar a cabo el estudio de los mecanismos alternos no jurisdiccionales para la resolución de controversias, tal y como lo es la queja ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, asimismo, se analizará la actividad que ha llevado a cabo la Procuraduría como *Ombudsman* Fiscal; es decir, la Procuraduría, al igual que todo defensor no jurisdiccional de derechos, constituye un instrumento en favor de los gobernados para la protección de sus Derechos Fundamentales, con la particularidad de que se enfoca en los pagadores de impuestos.

En esa tesitura, la Procuraduría constituye un mecanismo no jurisdiccional de defensa de los derechos de los contribuyentes, coadyuvando con los demás organismos nacionales que tienen la obligación de velar por la protección y defensa de dichos derechos.

Es así, que la Procuraduría tiene la tarea fundamental de salvaguardar los Derechos Fundamentales, especialmente los relacionados con los pagadores de impuestos, es decir, debe investigar las quejas presentadas derivadas de los problemas que se originan de la estructura del sistema tributario, y que pueden resultar en afectaciones de los derechos de los contribuyentes, para lo cual debe llevar a cabo diferentes actividades, tal como lo es la solicitud de información a las partes, la solicitud de información a terceros que estén relacionados con el conflicto, y si lo considera, programa reuniones con la autoridad fiscal presuntamente responsable, en las cuales la mayoría de las ocasiones hace las veces de un mediador, facilitando así la comunicación entre contribuyente y autoridad, llegando así a un acuerdo con la autoridad, dando solución al problema planteado por el quejoso, tal y como se estudiará en el presente trabajo.

CAPÍTULO 1

OMBUDSMAN.

1.1. Derechos Fundamentales y su protección.

La realización de los Derechos Humanos es uno de los indicadores más confiables del desenvolvimiento democrático de una sociedad, pues puede haber desarrollo económico o democracia electoral en un país, pero si existen violaciones a los derechos y libertades fundamentales de la persona, toda organización política o modelo económico quedaría sin su principal razón de ser: Erigirse y operar a partir de la dignidad y el bienestar del ser humano.¹

A nivel nacional, el primer reconocimiento de derechos propios de los pagadores de impuestos se da en el denominado «Bando de Hidalgo», promulgado en la ciudad de Guadalajara el 6 de diciembre de 1810, en el que se estableció lo siguiente:

«Desde el feliz momento en que la valerosa nación americana tomó las armas para sacudir el pesado yugo, que por espacio de cerca de tres siglos la tenía oprimida, uno de sus principales objetos fue extinguir tantas gabelas con que no podía adelantar su fortuna, mas como en las críticas circunstancias del día no se puedan dictar las providencias adecuadas a aquel fin, por la necesidad de reales que tiene el reino para los costos de la guerra, se atiende por ahora a poner el remedio más urgente para las declaraciones siguientes:

(...)

1. Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exija».

¹ Cfr. MARTÍNEZ Bullé-Goyri Víctor M., Lara Ponte Rodolfo. *Los Derechos Humanos en México: un largo camino por andar*. Comisión Nacional de los Derechos Humanos México. Grupo Editorial Miguel Ángel Porrúa. México. 2002. p. 19

Posteriormente, José María Morelos y Pavón, mediante la «Declaración de los Sentimientos de la Nación» del 14 de septiembre de 1812, en su numeral 22 postuló:

*«Que se quite la infinidad de tributos pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto como la Alcabala, el Estanco, el tributo y otros, pues con esta carta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo podrá llevarse el peso de la Guerra y honorarios de empleados».*²

En el ámbito internacional, se tutelan por primera vez los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes con la «Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano» del 26 de agosto de 1789, al establecerse en el artículo 13, lo siguiente:

*«Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad».*³

Es ahí donde se incorpora el principio de generalidad de las contribuciones.

En 1945 con la constitución de la Organización de las Naciones Unidas, nace el principio de universalidad de los Derechos Fundamentales, esto es, su protección ya no será exclusivamente de la jurisdicción interna de los Estados, sino que ahora la comunidad internacional, al tomar mayor conciencia de que las violaciones de los Derechos Fundamentales trascienden las fronteras, acude a una colaboración supranacional para su eficaz protección.

² Página electrónica de la Secretaría de Gobernación. [Fecha de consulta: 20 de junio de 2013] Disponible en: <http://www.gobernacion.gob.mx/>

³ Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789. [Fecha de consulta: 20 de junio de 2013]. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/22/pr/pr19.pdf>

La Organización de las Naciones Unidas, el 10 de diciembre de 1984 aprobó la «Declaración Universal de los Derechos Humanos».

En la Convención Americana sobre los Derechos Humanos conocida como «Pacto de San José» adoptada por el Estado Mexicano en la ciudad de San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969 y publicada en el Diario Oficial de la Federación del 7 de mayo de 1981, se salvaguardan Derechos Fundamentales y se reconoce, de manera expresa en el artículo 8 denominado «Garantías Judiciales», el derecho de toda persona a ser juzgada al amparo del debido proceso en materia penal, civil, laboral, *fiscal* o de cualquier otro carácter, haciendo así extensiva la «tutela jurisdiccional» a las obligaciones que derivan de la relación tributaria.

En el Pacto de San José se consagran los siguientes Derechos Fundamentales de los Contribuyentes:

1. Ser oído con todas las garantías para la determinación de los derechos y obligaciones correspondientes en el orden fiscal.
2. La jurisdicción en todos los aspectos de la relación jurídica tributaria.
3. El principio del juez natural.
4. La indemnización de toda persona en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial, garantías en materia punitiva que se aplican al respecto de los delitos y penas relacionadas con el derecho tributario y las infracciones tributarias con sanciones punitivas a aquellos delitos previstos en derecho penal.⁴

⁴ Cfr. VALDÉS, Costa Ramón. *Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional*. Revista Tributaria. Tomo XV. Número 84. Mayo – Junio de 1988. p.287.

Es en este pacto en donde se reconocen derechos procesales, dando así un medio efectivo para la protección de los derechos sustantivos ya reconocidos anteriormente.

En México se hace énfasis en la protección de los derechos procesales de los pagadores de impuestos hasta el 23 de junio de 2005, fecha en la que se publica en el Diario Oficial de la Federación la expedición de la «Ley Federal de los Derechos del Contribuyente».

Es así como a lo largo de la historia, que mediante diversos instrumentos se han reconocido y protegido los Derechos Fundamentales en materia tributaria, asimismo, se ha luchado por lograr que las autoridades actúen con base a ellos.

Por tal motivo dentro de las obligaciones que tienen las autoridades pertenecientes al Estado Mexicano, es la de dar protección a los Derechos Fundamentales consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La reforma constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, modificó nuestro sistema constitucional respecto a la tutela de estos derechos.

Ahora bien, es importante precisar que en la Constitución Federal se habla de Derechos Humanos y no de Derechos Fundamentales, sin embargo, este trabajo hace referencia a los segundos, por lo que, antes de comenzar a desarrollar el siguiente tema, es sustancial definir qué son los Derechos Humanos y qué los Derechos Fundamentales, para así poder entender por qué se eligió la segunda denominación y no así la primera, para tal efecto, se transcribe lo siguiente:

- **Derechos Humanos:** «Los Derechos Humanos atañen a facultades y libertades que tiene todo ser humano por el simple hecho de nacer como tal». ⁵

⁵ *Ídem.*

- **Derechos Fundamentales:** *«Son “Derechos Fundamentales” 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; entendiendo por “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 a sí mismo 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».*⁶

De lo anterior, se desprende una característica importante: Para poder considerar algo como Derecho Fundamental, éste debe estar previsto en una norma jurídica, en esa tesitura es menester comprender que debe ser derecho positivo, toda vez, que en el entendido de que los Derechos Humanos son inherentes a la persona por el simple hecho de ser persona y, no así los Derechos Fundamentales que deben estar bajo el principio de legalidad.

Tanto en el ámbito nacional como en el internacional se reconocen los Derechos Humanos y los Derechos Fundamentales, sin embargo, al hablar de una unificación de criterios, observamos que en el ámbito internacional se habla de la segunda acepción.

Otro punto relevante es que si se habla de Derechos Humanos, sólo los dotados de esa característica tienen la potestad de ejercerlos, y en ese sentido, en materia fiscal se está dejando en un estado de incertidumbre jurídica a las personas morales, situación que es inaceptable, en virtud de que las personas morales o jurídicas son sujetos protegidos por el artículo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ello es así porque en la palabra «personas», para efectos del artículo indicado, no sólo se incluye a la persona física, o ser humano, sino también a la moral o jurídica, quien es la organización creada a

⁶ FERRAJOLI, Luís. *Derechos y garantías, la ley del más débil*. Editorial Trotta. Madrid. 1999. p.37.

partir de la agrupación voluntaria de una pluralidad de personas físicas, con una finalidad común y una identidad propia y diferenciada que trasciende la de los individuos que la integran, dotada de órganos que expresan su voluntad independiente de la de sus miembros y de un patrimonio propio, separado del de sus integrantes, a la que el ordenamiento jurídico atribuye personalidad y, consecuentemente, reconoce capacidad para actuar en el tráfico jurídico, como sujeto independiente de derechos y obligaciones, por lo que una vez arraigados los Derechos Humanos en el derecho constitucional propio y singular del Estado Mexicano, éstos se han constituido en fundamentales, y su goce, así como el de las garantías para su protección, ha sido establecido por el propio derecho constitucional a favor de las personas y no sólo del ser humano.

Por lo descrito en líneas anteriores, se justifica el motivo de utilizar la denominación Derechos Fundamentales y no así Derechos Humanos en el desarrollo de la presente investigación.

Aunado a lo anterior, cabe precisar que la reforma al artículo primero constitucional, trajo consigo los ejes rectores que toda institución debe seguir para dar protección a las personas en materia de Derechos Fundamentales, mismos que a continuación se enuncian con base a la transcripción del referido artículo:

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

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

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

(Énfasis añadido)

Al realizar un análisis del texto, se puede distinguir cuáles son los ejes rectores que la reforma establece, mismos que a nuestro juicio son los siguientes:

1. En nuestro país todas las personas gozarán de los Derechos Fundamentales consagrados en nuestra constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte.
2. La interpretación de toda norma que contenga Derechos Fundamentales, deberá hacerse bajo el principio «*pro persona*⁷», aplicando el control de constitucionalidad y convencionalidad.
3. La protección de los Derechos Fundamentales consagrados en la Constitución Federal corresponderá a todas las autoridades en el ámbito de su competencia, es decir, se da lugar a un sistema de control de constitucionalidad.

Asimismo, se enuncian los principios⁸ que las autoridades deben observar para el cabal cumplimiento de la protección de los Derechos Fundamentales, los cuales se explican a continuación:

⁷ El principio *pro persona* implica que la interpretación jurídica siempre debe buscar el mayor beneficio para la persona.

⁸ Cfr. Tesis IV.2o.A.15 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t, 2003881, junio de 2013, p. 1289.

- ✚ **Universalidad:** Que son inherentes a todos y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad; la valoración de los Derechos Fundamentales queda vinculada a la premisa de que deben respetarse en beneficio de todo ser humano, sin distinción de edad, género, raza, religión ideas, condición económica, nacionalidad, preferencias y/o cualquier otra característica.

- ✚ **Interdependencia e indivisibilidad:** Que están relacionados entre sí, esto es, no puede hacerse ninguna separación ni pensar que unos son más importantes que otros, deben interpretarse y tomarse en su conjunto y no como elementos aislados. Todos los Derechos Fundamentales son indivisibles e interdependientes; debe darse igual atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales; esto es, complementarse, potenciarse o reforzarse recíprocamente; es decir, han de apreciarse como relacionados de forma que no sería posible distinguirlos en orden de importancia o como prerrogativas excluyentes unas ante otras.

- ✚ **Progresividad:** Constituye el compromiso de los Estados para adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, principio que no puede entenderse en el sentido de que los gobiernos no tengan la obligación inmediata de empeñarse por lograr la realización íntegra de tales derechos, sino en la posibilidad de ir avanzando gradual y constantemente hacia su más completa realización, en función de sus recursos materiales; así, este principio exige que a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, mejore el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales.

1.1.2. Acción de Inconstitucionalidad.

La Acción de Inconstitucionalidad es un medio a través del cual se da protección a los Derechos Fundamentales; ésta se encuentra regulada en el artículo 105, fracción II de la Constitución Federal, así como en el Título III de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Acción de Inconstitucionalidad tiene por objeto garantizar que la Constitución sea cumplida (principio de supremacía constitucional); es un procedimiento que se tramita ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuando se considera que una norma general (ley o tratado internacional), no respeta lo que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁹

Ésta se deberá interponer dentro de los 30 días naturales contados a partir del día siguiente de que la norma general que se impugna sea publicada en el medio oficial correspondiente.¹⁰

Es menester precisar quiénes son los legitimados para presentar una Acción de Inconstitucionalidad, mismos que se enlistan a continuación¹¹:

- a. El 33% de los integrantes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.
- b. El 33% de los integrantes de la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.
- c. El Procurador General de la Republica.
- d. El 33% de los integrantes de alguno de los poderes de legislativos estatales.
- e. El 33% de los integrantes de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, artículo 105, fracción II.

¹⁰ Ley Reglamentaria de las fracciones I y II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, artículo 60.

¹¹ *Op. Cit.* artículo 105, fracción II, inciso a) al inciso g).

- f. Los partidos políticos con registro nacional o estatal.
- g. La Comisión Nacional de los Derechos Humanos.
- h. Los organismos de protección de los Derechos Humanos de las entidades federativas.

Ahora bien, si en la sentencia dictada en una Acción de Inconstitucionalidad se declara la invalidez de una norma general, ésta deja de tener vigencia, es decir, se dejará de aplicar, para que esto se materialice, es necesario que por lo menos ocho de los Ministros de la Corte voten a favor de la declaración de invalidez de la norma general impugnada, en caso contrario, si no se alcanza el mínimo de ocho votos, la norma impugnada continua teniendo vigencia.

Cabe precisar que la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma general, no es aplicable en materia tributaria.¹²

1.1.3. Amparo.

El juicio de amparo siempre ha sido por antonomasia el medio más eficaz para que el gobernado se defienda de los actos del poder público, sin embargo, no siempre fue así.

Quien realmente impulsó la inclusión de la figura del amparo fue Don Mariano Otero, quien conformaba la Comisión de Constitución y cuyas aportaciones están impresas de manera clara y contundente en lo que se conoce como el voto particular del 5 de abril de 1847, que en resumen establecía lo siguiente:

1. La conservación del sistema federal con el establecimiento de los principios liberales y filosóficos propios del siglo XIX, inspirándose en las Constituciones de la Francia revolucionaria, las instituciones inglesas y la Constitución norteamericana.

¹² *Ibidem*, artículo 107 fracción II, párrafo 4.

La primera reforma debía ser en sentido de arreglar el ejercicio de los derechos del ciudadano determinados en la ley fundamental como facultad directa del gobierno federal y no de leyes secundarias.

El artículo 2 propuesto por Otero establecía que el derecho de ciudadanía traía consigo el de votar en elecciones populares, el de ejercer el de petición, el de reunirse para discutir los negocios públicos y, finalmente, el de pertenecer a la Guardia Nacional. De las tres últimas prerrogativas no se hacía mención en ninguna de las anteriores Constituciones, no obstante su gran importancia.

2. En la Constitución de «24» se había establecido el principio de proteger por leyes sabias y justas los derechos del ciudadano, pero varias disposiciones que la contenían eran verdaderamente filosóficas. Consecuentemente, la nueva Constitución debería establecer las garantías individuales para todos los habitantes del territorio de la República, y sin distinción de nacionales y extranjeros, proponía que la Constitución fijara los derechos individuales y su inviolabilidad, dejando a una ley posterior, general y de carácter muy elevado, el detallarlos. También se debiera fijar el único caso en que pudieran suspenderse las garantías.
3. En cuanto a la formación de leyes se requería el voto de dos tercios de la cámara iniciadora, unido al de poco más de un tercio de la revisora. En todas las formas se exigía para toda la ley la aprobación de la mayoría en una y otra cámara.
4. En relación con el Ejecutivo, debiera suprimirse el cargo de vicepresidente que establecía la Constitución de 1824.

5. Como gran novedad, proponía Otero la facultad del Congreso de la Unión de declarar nulas las leyes de los estados que implicasen una violación al pacto federal, o fueran contrarias a las leyes generales. También, en defensa de las entidades federativas, el determinar, por la mayoría de estas legislaturas, si las resoluciones del Congreso General fueran o no anticonstitucionales.

6. Finalmente, la mayor aportación de Otero: *El amparo*. En efecto, los tribunales de la Federación ampararían a cualquier habitante de la República en el ejercicio y conservación de los derechos concedidos por la Constitución y las leyes constitucionales contra todo ataque de los poderes Legislativo y Ejecutivo, ya de la Federación, ya de los estados, limitándose dichos tribunales a impartir su protección en el caso particular sobre el que verse el proceso, sin hacer ninguna declaración general respecto de la ley o del acto que lo motivare.¹³

Es así como en los artículos 101 y 102 de la constitución de 1857 se establece el juicio de amparo como mecanismo jurisdiccional del reconocimiento y protección de los Derechos Fundamentales.

Ahora bien, el 5 de febrero de 1917 se publica en el Diario Oficial de la Federación la «Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que Reforma la de 5 de Febrero del 1857» en la que el juicio de amparo se consolidó en sus artículos 103 y 107.

El mencionado artículo 103 estableció la procedencia del amparo, al determinar que los Tribunales de la Federación son los facultados para resolver toda controversia que se suscite «por leyes o actos de la autoridad que viole las

¹³ Cfr. RABASA, Emilio O. *Historia de las Constituciones mexicanas*. 2da edición. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 1994. Pp. 56-58.

garantías individuales»¹⁴, con base a las reglas previstas en el numeral 107 de la misma Constitución.

El artículo 107 de la Constitución ha tenido varias reformas, mismas que han ido redefiniendo las reglas generales y específicas del juicio de amparo, dependiendo de si se impugnan leyes, actos administrativos o jurisdiccionales; reglas de competencia y de la sustanciación misma del juicio y de la suspensión, así como el tema de los recursos y la ejecución de las sentencias.

Si bien las bases del amparo derivan de la propia constitución, no se pueden dejar de lado las leyes secundarias.

La primera ley que hizo referencia explícita al amparo, fue la Ley Orgánica Constitucional sobre el Recurso de Amparo, del 20 de enero de 1869, y posteriormente la Ley Orgánica de los Artículos 101 y 102 de la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857, de fecha 14 de diciembre de 1882. No obstante tener ya los antecedentes específicos de una ley especial en la materia, en 1897 se aplicó a los juicios de garantías el Código de Procedimientos Federales del 6 de octubre de 1897, y luego el Código Federal de Procedimientos Civiles del 26 de diciembre de 1908. Ya con la Constitución de 1917, el 18 de octubre de 1919 se expide la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 104 de la Constitución, abrogada posteriormente por la Ley Orgánica de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del 10 de enero de 1936, rigiendo de manera especial y privativa al juicio de amparo, y que en 1968 cambia de nombre a «*Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*», que rige al día de hoy.¹⁵

¹⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que Reforma la de 5 de Febrero del 1857, artículo 103, fracción primera.

¹⁵ Cfr. FERNÁNDEZ Fernández Vicente, Samaniego Behar Nitza. El juicio de amparo: historia y futuro de la protección constitucional en México. *IUS*. V (27). 2011. p. 184.

Con la reforma del 6 de junio de 2011, la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, trajo consigo un parte aguas para la eficaz protección de los Derechos Fundamentales, sin embargo, no es así en materia fiscal, toda vez que un punto de la misma es la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma general, no obstante, ello no es aplicable a la materia fiscal, en ese sentido, los contribuyentes siguen quedando en inseguridad e incertidumbre jurídica.

A pesar de lo anterior, el juicio de amparo es el mecanismo jurisdiccional por excelencia de la protección de los Derechos Fundamentales de las personas, en virtud de que conforme a los artículos 1, 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el juicio de amparo es un medio de control que sirve para que los órganos competentes verifiquen el respeto que las autoridades del Estado deben a las normas generales ordinarias que regulan su actuación (control de legalidad), a la Ley Fundamental (control de constitucionalidad) y a los tratados o convenciones internacionales (control de convencionalidad). Esto es, el juicio protector de los Derechos Fundamentales de los gobernados, conocido como juicio de amparo, tiene como parámetro de control esos tres tipos de normas jurídicas, y su objeto (de control) son los actos de autoridad *-lato sensu*¹⁶-. Tal medio de defensa debe tramitarse y resolverse conforme a lo que establecen los referidos artículos 103 y 107 constitucionales (y su ley reglamentaria), favoreciendo, desde luego, los principios interpretativos de los Derechos Fundamentales contenidos en el propio artículo primero constitucional.

1.1.4. Control Difuso.

La supremacía constitucional y la jerarquía normativa se encuentran en el artículo 133 de nuestra Constitución que a su letra establece:

¹⁶ Expresión latina que significa: En sentido amplio.

«Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados».

El control de constitucionalidad constituye la principal herramienta del control del poder estatal, y como ya se mencionó en páginas anteriores, la reforma al artículo 1 constitucional, obliga a todas las autoridades para que en el ámbito de sus competencias, promuevan, respeten, protejan y garanticen los Derechos Fundamentales; ello lleva a que en México se tenga un modelo nuevo de control de convencionalidad y constitucionalidad.

En la doctrina se distinguen dos métodos de control constitucional: El control concentrado y el control difuso.

El **control concentrado** es el que reside en los órganos del Poder Judicial de la Federación con las vías directas de control –acciones de inconstitucionalidad, controversias constitucionales y amparo directo e indirecto-, la pretensión elevada ante sus juzgadores es eminentemente constitucional, pues la finalidad de dichos procedimientos estriba en dilucidar si conforme al planteamiento jurídico que le es propuesto, la actuación de una autoridad o el contenido de un precepto se ajusta o no con las disposiciones que consagra la Constitución, en aras de la preservación del principio de supremacía constitucional.¹⁷

En contraste el **control difuso** es aquel en el cual el examen de compatibilidad de los actos frente a la Constitución corresponde a todos los órganos jurisdiccionales y lo ejercitan, incidentalmente, en ocasión de la decisión de las causas de su competencia. La lógica de dicho sistema reside en que, a cada caso, debe recaer

¹⁷ Cfr. Tesis I.7o.A.8 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t, 2001605, septiembre de 2013, p. 1679.

una resolución conocida como «norma individualizada», la cual se infiere o deduce a partir de la norma general, pero adecuándola o relacionándola con los hechos o circunstancias del caso concreto, por lo que la decisión se compone de un silogismo judicial que se integra por una premisa fáctica determinada por hechos o circunstancias conforme a las cuales, deberá construirse una premisa normativa que otorgue la mejor solución al conflicto, esto es, cuando se ejerce el control difuso se actúa en el problema contingente y propio que impone una comprobación constitucional en el caso debatido, de ahí el efecto de la cosa juzgada –*inter partes*¹⁸–.

De manera que en este sistema, el juzgador tiene el deber de realizar una interpretación para llegar a un juicio respecto a la constitucionalidad de la decisión que pronuncia en casos concretos. Por tanto, en el supuesto de estimar que la aplicación de cierta disposición, bajo determinadas circunstancias, resulta inconstitucional, sólo puede, en casos extremos, desaplicar tal disposición en el evento concreto, resolviendo como si ésta no existiera. Así, la duda sobre su constitucionalidad siempre debe plantearse en razón de su aplicación en circunstancias particulares, aspecto que marca la diferencia respecto al control concentrado, puesto que, en este último, se cuestiona la inconstitucionalidad de una ley en abstracto, esto es, la propia norma general, pero sin apreciar los hechos concretos del caso ni la regla que rige a casos específicos, sino la ley *per se*¹⁹, con generalidad en el pronunciamiento.²⁰

En ese sentido el juzgador ordinario, al aplicar la norma, realiza el contraste entre la disposición regulatoria y los Derechos Fundamentales que reconoce el orden jurídico nacional, por lo cual dicha reflexión no forma parte de la disputa entre las partes contendientes, sino que surge y obedece a la obligación que impone el control de constitucionalidad y de convencionalidad que consagra el artículo 1 de la Constitución, esto es así, porque los mandatos contenidos en el citado artículo

¹⁸ Expresión latina que significa: Entre partes.

¹⁹ Expresión latina que significa: Por sí mismo.

²⁰ Cfr. Tesis I.4o.A.18 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t, 2003523, mayo de 2013, p. 1762.

deben entenderse en armonía con el diverso 133 constitucional para determinar el marco dentro del que debe realizarse dicho cometido, el cual resulta esencialmente diferente al control concentrado que tradicionalmente operó en nuestro sistema jurídico, y explica que en las vías indirectas de control, la pretensión o *litis*²¹ no puede consistir en aspectos de constitucionalidad, pues ello sería tanto como equiparar los procedimientos ordinarios que buscan impartir justicia entre los contendientes, a los diversos que fueron creados por el Poder Constituyente y el Poder Revisor de la Constitución con el propósito fundamental de resguardar el citado principio de supremacía constitucional.

Finalmente, cabe considerar que el control difuso, entendido como uno de los medios para consolidar la supremacía constitucional, tiende a buscar y conciliar el sentido o interpretación de las normas que conforman la premisa normativa, a fin de conseguir: a) Interpretación conforme en sentido amplio, de acuerdo al bloque de constitucionalidad, b) Interpretación conforme en sentido estricto, si hay varios sentidos, debe elegirse el más acorde al bloque de constitucionalidad, esto es, el previsto o pretendido por la Constitución, y sólo cuando esto resulte imposible se deberá; c) inaplicar, en el caso concreto, la disposición que oriente el sentido de la premisa normativa, cuando sea indefectible un determinado sentido, en oposición al pretendido constitucionalmente, siempre en el contexto de los efectos *inter partes*²² que apareja este sistema.²³

Con base a lo anterior se concluye que:

1. Los jueces del Poder Judicial de la Federación, al conocer de controversias constitucionales, acciones de inconstitucionalidad y de amparo en cualquiera de sus dos modalidades –directo e indirecto-, pueden declarar la invalidez de las normas que contravengan la Constitución y/o los Tratados

²¹ Expresión latina que significa: contienda judicial.

²² Expresión latina que significa: Entre las partes.

²³ Cfr. Tesis I.4o.A.18 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t, 2003523, mayo de 2013, p. 1762.

Internacionales que reconozcan y protejan Derechos Fundamentales, y de los cuales México forma parte.

2. Los demás jueces del país, en los asuntos que se sometan a su competencia podrán desaplicar las normas que contravengan la Constitución y/o los Tratados Internacionales que reconozcan Derechos Fundamentales, sin embargo, será sólo para efectos del caso concreto, es decir, no pueden hacer una declaración de invalidez de las disposiciones.

Todo ello con base a:

- a. Los Derechos Fundamentales contenidos en la Constitución Federal haciendo el estudio conforme a los artículos 1 y 133.
- b. La jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación.
- c. Los Tratados Internacionales de los que México sea parte y que contengan Derechos Fundamentales.
- d. Criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos establecidos en las sentencias en las que el Estado Mexicano haya sido parte.
- e. Criterios orientadores de la jurisprudencia y precedentes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, aun cuando el Estado Mexicano no haya sido parte.

Las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales deben interpretar los Derechos Fundamentales de la manera que más favorezcan a la persona, sin embargo, no están facultadas para declarar la invalidez de las normas o para desaplicarlas en los casos concretos.

Mediante la instauración del nuevo modelo de control constitucional, nuestro sistema se vuelve mixto, pues puede aplicarse tanto el control de constitucionalidad concentrado así como el difuso. Haciendo la aclaración de que los juicios de controversias de constitucionalidad, acciones de inconstitucionalidad y juicios de amparo, sigue siendo sólo el Poder Judicial de la Federación, quien conoce de los mismos, y en tratándose de disposiciones legales que se adviertan violatorias de los Derechos Fundamentales, los órganos jurisdiccionales del país ya sean judiciales o administrativos, tiene la facultad de desaplicar las mismas, es decir, que el juzgador deberá resolver el caso concreto como si no existiera la norma que se considere va en desacorde con nuestra Constitución Federal.

1.2. Ombudsman.

El sistema no jurisdiccional de defensa de los Derechos Fundamentales, funciona a través de organismos conocidos como *Ombudsman*, cuyas funciones comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas, a fin de garantizar que las actuaciones de las autoridades sean imparciales y legales.

El *Ombudsman* se crea con la finalidad de establecer un control adicional para el cabal cumplimiento de leyes, supervisar la aplicación de éstas por parte de la administración pública y crear una nueva vía ágil y sin burocratismos, que conociera de las quejas de los gobernados sobre las arbitrariedades cometidas por la autoridad.

Como institución es un órgano público, autónomo, apolítico y apartidista. Es el órgano encargado de recibir e investigar las quejas de los particulares contra la deficiente actuación o abusos de las autoridades. Generalmente es un servicio gratuito y sencillo; es un sistema de control de calidad de la administración pública, interviene para de ser posible, lograr un arreglo amistoso entre las autoridades y el quejoso, pero de no lograrse, formula una Recomendación no obligatoria para la autoridad, pero respaldada por la fuerza moral con que el

Ombudsman cuenta y por el apoyo que la opinión pública otorga a sus informes, dados a conocer generalmente a través de los medios masivos de comunicación.

1.2.1. Origen del *Ombudsman*.

El *Ombudsman* nació en Suecia con la Constitución de 1809 y persiguió establecer un control adicional para el cumplimiento de las leyes, supervisar cómo éstas eran realmente aplicadas por la administración, y crear un nuevo camino, ágil y sin formalismos, a través del cual los individuos pudieran quejarse de las arbitrariedades y violaciones por autoridades y funcionarios.

Posteriormente Finlandia en su constitución de 1919 adoptó esta figura, después Dinamarca y en 1962 Nueva Zelanda.

En el mundo iberoamericano la figura del *Ombudsman* se va abriendo camino: En Portugal en 1975 con el nombre de Promotor de la Justicia, en España en 1978 con el Defensor del Pueblo, en Costa Rica en 1985 con el Procurador de los Derechos Humanos, y en México en 1990 mediante la creación de la Comisión Nacional de Derechos Humanos.²⁴

1.2.2. *Ombudsman* en México.

En México, la institución del *Ombudsman* se adoptó porque recoge, de acuerdo con nuestra tradición y cultura jurídica, la experiencia positiva de su funcionamiento en otros países, para la defensa y protección de los Derechos Fundamentales.

La preocupación de la sociedad en la identificación y denuncia de los actos violatorios de Derechos Fundamentales, por parte de las autoridades o servidores públicos y del gobierno, por la protección y defensa de estos derechos,

²⁴ Cfr. CARPIZO, Jorge. *Derechos Humanos y Ombudsman*. 2ª edición. Porrúa. México. 1998. Pp. 15-16.

desembocó en la creación de la Comisión Nacional de Derechos Humanos, misma que reúne las características generales de los *Ombudsman*, es un organismo antiburocrático, antiformalista, autónomo y gratuito en los servicios que presta, encargado de la defensa de los Derechos Fundamentales de los mexicanos y extranjeros que se encuentran en el territorio nacional.

En el siglo XX, antes de que nos impactara la figura europea del *Ombudsman*, se desarrollaron las siguientes instituciones:

- a. La Procuraduría Federal del Consumidor, en 1975.
- b. La dirección para la Defensa de los Derechos Humanos de Nuevo León, en 1979.
- c. La Procuraduría de Vecinos de Colima, de 1983.
- d. La Procuraduría de Protección Ciudadana de Aguascalientes, de 1988.
- e. La Procuraduría Social del Departamento del Distrito Federal, en 1989.
- f. La Defensoría de los Derechos Universitarios de la Universidad Nacional Autónoma de México, en 1985.
- g. La Procuraduría para la Defensa del Indígena de Oaxaca, en 1986.
- h. La Defensoría de los Derechos de los Vecinos, en el municipio de Querétaro, en 1988.

Todo este movimiento, que se percibe a lo largo y ancho de nuestro territorio, daría lugar a la adaptación, *sui generis*²⁵, del Sistema Europeo de Protección de los Derechos Humanos, que en México se da mediante la creación de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos.²⁶

²⁵ Expresión latina que significa: De su propio género.

²⁶ Cfr. VALLARTA Plata, José G. *La corte interamericana de justicia y los Derechos Humanos de los mexicanos*. Porrúa. México. 2003. p.160.

El 6 de junio de 1990, el presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, el licenciado Carlos Salinas de Gortari, creó mediante un decreto presidencial la Comisión Nacional de Derechos Humanos como un organismo desconcentrado de la Secretaría de Gobernación.

Los aspectos más importantes respecto de esta nueva institución fueron:

- a. El titular del Poder Ejecutivo Federal recogió e hizo suya una sentida demanda popular para mejorar la defensa y la protección de los Derechos Humanos.
- b. Él mismo decidió dar paso hacia adelante en este aspecto. Al principio de su sexenio había estructurado una nueva Dirección General en la Secretaría de Gobernación, precisamente la de Derechos Humanos. Con el mencionado decreto se mostraba la clara voluntad política de reforzar y avanzar en ese camino, sustituyendo a esa Dirección General por un organismo con más y mayores atribuciones.
- c. Se creó la Comisión Nacional como una especie de *Ombudsman*, pero además le dotó de funciones que generalmente no tienen estos organismos, como la difusión, la divulgación, la capacitación y el fortalecimiento de la cultura de los Derechos Humanos.
- d. Se vinculó al nuevo organismo estrechamente con la sociedad al constituírsele un Consejo integrado por diez personalidades respetadas en México por su independencia de criterio, honestidad y trayectoria profesional.
- e. Se dejó a la institución dentro del organigrama de la Secretaría de Gobernación, porque a esa Secretaría le atribuía competencia la Ley Federal de la Administración Pública sobre la cuestión de los Derechos Humanos.
- f. Se dejaba claro que las recomendaciones sólo tendrían sustento en las evidencias del expediente, sin que ninguna autoridad pudiera tratar de influir sobre ellas.

La sociedad mexicana reaccionó con una madurez sorprendente y fue haciendo suyos los postulados de la Comisión Nacional. Lo más importante de este proceso fue que la sociedad vio hechos y le constaban los resultados; por ello, poco después de su primer aniversario, el Consejo de la Comisión Nacional dio instrucciones a su presidente para que preparara un proyecto de Ley Orgánica de la Comisión Nacional de Derechos Humanos, documento que el propio Consejo conoció, discutió y enriqueció. Entonces, se presentó a la consideración del presidente de la República, quien públicamente lo aceptó; pero, además, propuso que ya era el momento de que se discutiera la idea de incluir la institución del *Ombudsman* a nivel constitucional.

El presidente de la República envió el proyecto de reforma para «constitucionalizar» a la Comisión Nacional el 18 de noviembre de 1991. Dicho proyecto fue aprobado por unanimidad en el Senado y en la Cámara de Diputados por 229 votos a favor, 55 aprobatorios pero con reservas y 3 en contra.

Las legislaturas locales también aprobaron el proyecto, y éste se convirtió en parte de la Constitución, habiéndose publicado en el decreto respectivo en el Diario Oficial de la Federación el 28 de enero de 1992.²⁷

Esta disposición facultó al Congreso de la Unión y a las legislaturas de los estados para que en el ámbito de sus respectivas competencias, establecieran organismos especializados para atender las quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa violatorios de Derechos Humanos, por parte de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, así como para formular recomendaciones públicas autónomas, no vinculatorias y denuncias y quejas ante las autoridades correspondientes.

²⁷ Cfr. CARPIZO, Jorge. *Derechos Humanos y Ombudsman*. 2ª edición. Porrúa. México. 1998. Pp. 81-83.

Con fecha 13 de septiembre de 1999 se reformó el artículo 102, apartado B constitucional, en el cual se señala que la Comisión Nacional de los Derechos Humanos es un organismo que cuenta con autonomía de gestión y presupuestaria, así como personalidad jurídica y patrimonio propios. El objetivo esencial de este organismo es la protección, observancia, promoción, estudio y divulgación de los Derechos Humanos previstos por el orden jurídico mexicano.

Para cumplir con los objetivos citados esta Comisión Nacional tiene como atribuciones²⁸:

«I.- Recibir quejas de presuntas violaciones a Derechos Humanos.

II.- Conocer e investigar a petición de parte, o de oficio, presuntas violaciones de Derechos Humanos en los siguientes casos:

a) Por actos u omisiones de autoridades administrativas de carácter federal.

b) Cuando los particulares o algún otro agente social cometan ilícitos con la tolerancia o anuencia de algún servidor público o autoridad, o bien cuando estos últimos se nieguen infundadamente a ejercer las atribuciones que legalmente les correspondan en relación con dichos ilícitos, particularmente en tratándose de conductas que afecten la integridad física de las personas.

III.- Formular recomendaciones públicas no vinculatorias y denuncias y quejas ante las autoridades respectivas, en los términos establecidos por el artículo 102, Apartado B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

IV.- Conocer y decidir en última instancia las inconformidades que se presenten respecto de las recomendaciones y acuerdos de los organismos de Derechos Humanos de las Entidades Federativas a que se refiere el citado artículo 102, apartado B, de la Constitución Política.

V.- Conocer y decidir en última instancia las inconformidades por omisiones en que incurran los organismos de Derechos Humanos a que se refiere la fracción anterior, y por insuficiencia en el cumplimiento de las recomendaciones de

²⁸ Ley de la Comisión Nacional de Derechos Humanos vigente, artículo 6.

éstos por parte de las autoridades locales, en los términos señalados por esta ley.

VI.- Procurar la conciliación entre los quejosos y las autoridades señaladas como responsables, así como la inmediata solución de un conflicto planteado, cuando la naturaleza del caso lo permita.

VII.- Impulsar la observancia de los Derechos Humanos en el país.

VIII.- Proponer a las diversas autoridades del país, que en el exclusivo ámbito de su competencia, promuevan los cambios y modificaciones de disposiciones legislativas y reglamentarias, así como de prácticas administrativas, que a juicio de la Comisión Nacional redunden en una mejor protección de los Derechos Humanos.

IX.- Promover el estudio, la enseñanza y divulgación de los Derechos Humanos en el ámbito nacional e internacional.

X.- Elaborar y ejecutar programas preventivos en materia de Derechos Humanos.

XI.- Supervisar el respeto a los Derechos Humanos en el sistema de reinserción social del país mediante la elaboración de un diagnóstico anual sobre la situación que éstos guarden.

En dicho diagnóstico deberán incluirse, además de las evaluaciones que la Comisión pondere, datos estadísticos sobre el número, las causas y efectos de los homicidios, así como de las riñas, motines, desórdenes, abusos y quejas documentadas que sucedan en las prisiones, centros de detención y retención federales y locales.

El diagnóstico se hará del conocimiento de las dependencias federales y locales competentes en la materia para que éstas elaboren, considerando las opiniones de la Comisión, las políticas públicas tendientes a garantizar el respeto de los Derechos Humanos de los internos.

XII.- Formular programas y proponer acciones en coordinación con las dependencias competentes que impulsen el cumplimiento dentro del territorio nacional de los tratados, convenciones y acuerdos internacionales signados y ratificados por México en materia de Derechos Humanos.

XIII.- Proponer al Ejecutivo Federal, en los términos de la legislación aplicable, la suscripción de convenios o acuerdos internacionales en materia de Derechos Humanos.

XIV.- La observancia del seguimiento, evaluación y monitoreo, en materia de igualdad entre mujeres y hombres.

XV.- Investigar hechos que constituyan violaciones graves de Derechos Humanos, cuando así lo juzgue conveniente o lo pidiere el Ejecutivo Federal, alguna de las Cámaras del Congreso de la Unión, el Gobernador de un Estado, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal o las legislaturas de las entidades federativas».

- Asuntos en los que la CNDH no tiene competencia:
 - a. Actos y resoluciones de organismos y autoridades electorales.
 - b. Resoluciones de carácter jurisdiccional.
 - c. Consultas formuladas por autoridades, particulares u otras entidades, sobre la interpretación de las disposiciones constitucionales y legales.
 - d. Por ningún motivo podrá examinar cuestiones jurisdiccionales de fondo.
 - e. Conflictos entre particulares.²⁹

Se concluye este apartado diciendo que la Comisión Nacional de Derechos Humanos es un organismo no jurisdiccional para la protección de los Derechos Fundamentales de las personas; se creó bajo la figura del *Ombudsman*, mismo que tiene como función el control de las actividades del Estado, y en particular, de la actividad administrativa, mediante mecanismos idóneos para evitar el desborde estatal, posibilitando que el Estado realice sus funciones tendientes al logro del bien común, sin que ello implique menoscabo de los derechos de la persona.

²⁹ Página electrónica de la Comisión Nacional de Derechos Humanos. [Fecha de consulta: 22 de junio de 2013] Disponible en: <http://www.cndh.org.mx/Atribuciones>

1.3. Ombudsman en materia fiscal.

En materia de Derechos Fundamentales, como ya se hizo mención, existen mecanismos jurisdiccionales y no jurisdiccionales para dar protección a la persona que se vea afectada en los mismos por las actuaciones de las autoridades.

En materia fiscal existen diversos mecanismos por los cuales una persona puede defenderse de los actos de los funcionarios de la administración pública, mismos de los cuales se hablará más adelante. Los mecanismos con los que cuentan las personas pagadoras de impuestos son en el ámbito jurisdiccional, es decir, que si una persona tiene un conflicto con la autoridad exactora, esta persona deberá excitar a los órganos jurisdiccionales en el ámbito de su competencia, para que esta resuelva respecto del asunto, no obstante, las autoridades fiscales en muchas ocasiones aun y cuando exista una resolución favorable para el contribuyente hace caso omiso de la misma.

Como ya se explicó con anterioridad, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se expidió con el fin de que los pagadores de impuestos tuvieran un instrumento jurídico que les permitiera conocer sus derechos para así hacerlos valer ante la autoridad, sin embargo, ello no era óbice para que la vulneración y/o violación de sus derechos subsistiera.

Es por eso que surge la necesidad de crear un organismo no jurisdiccional que proteja los derechos y garantías de los pagadores de impuestos para así poder fortalecer la relación entre la autoridad recaudadora y el contribuyente.

Dada su naturaleza no jurisdiccional, los *Ombudsman* tienen facultades para actuar sin excesivos formalismos, esto es, no están obligados a agotar largos procedimientos para dar solución a un conflicto, es por ello, que se han convertido en una herramienta mundialmente exitosa en la protección y salvaguarda de

Derechos Fundamentales, dada su expedites y la visión con que enfocan los problemas que son sometidos a su consideración, procurando una amigable composición del asunto.

1.3.1. Antecedentes del *Ombudsman* fiscal en el mundo.

1.3.1.1. Suecia.

Como ya se hizo mención, los antecedentes del Defensor del Pueblo tiene sus orígenes en Suecia; de acuerdo con las Instrucciones³⁰, los defensores tienen por propósito garantizar que los tribunales y las autoridades públicas, en el curso de sus actividades, obedezcan el mandato de gobernado con objetividad e imparcialidad y que los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos no sean invadidos por la administración pública (Artículo 3°).

Para tal efecto, los defensores del pueblo pueden supervisar a las autoridades estatales y municipales; los funcionarios y empleados de estas autoridades; otras personas cuya relación de trabajo o tarea implica el ejercicio del poder público; y los funcionarios y empleados de las empresas públicas.

El Defensor inspecciona las agencias gubernamentales nacionales y locales en todo el país, éstas incluyen a las oficinas de impuestos y, en el caso de las Fuerzas Armadas, la supervisión se extiende sólo a ciertos oficiales y suboficiales.

El artículo 20 de la Ley de Instrucciones al Defensor del Pueblo establece que la investigación que éste realiza, no se debe hacer en circunstancias que datan de dos o más años antes de la queja, a menos que existan motivos excepcionales para hacerlo. Asimismo, concluye sus casos con una resolución que establece una opinión sobre si una medida adoptada por una autoridad o un funcionario,

³⁰ The Act whit Instructions for the Paliamentary Ombudsman (Lag [1986:765] med instruction for Riksdagens Ombudsman, "JO-instruktionen"), issued 13 Novemer 1986, citado en Obra Jurídica Enciclopédica: Derecho Tributario. *El Ombudsman fiscal en México y los Derechos Humanos*. 2012. Pp. 568-569.

viola la ley, es errónea o inadecuada. También puede hacer declaraciones destinadas a promover la aplicación uniforme y adecuada de la ley, aunque la opinión no es jurídicamente vinculante. El Defensor del Pueblo, debe rendir un informe anual al parlamentario.

1.3.1.2. Finlandia.

El artículo 49 de la Constitución de Finlandia dispone que corresponde al *Ombudsman* vigilar la observancia de las leyes en el funcionamiento de los tribunales y otras autoridades. Los artículos 112 y 113 de la misma, ordena que el Defensor del Pueblo vele por la legalidad de las decisiones y acciones del gobierno, los ministros y el Presidente de la República.

De acuerdo con el artículo 1° de la Ley del Defensor del Pueblo³¹, son sujetos de supervisión lo siguientes:

- a) Los tribunales, otras autoridades.
- b) Los funcionarios.
- c) Los empleados de organismos públicos y
- d) Las demás partes en la realización de funciones públicas.

Para ello, debe llevar a cabo las inspecciones *in situ*³² de las oficinas públicas y las instituciones necesarias para supervisar los asuntos de su competencia.

Al igual que el *Ombudsman* Sueco, el de Finlandia no podrá investigar una denuncia referente a un ámbito de más de dos años, a menos que haya una razón especial para hacerlo. Asimismo, podrá expresar su opinión sobre lo que constituye la debida observancia de la ley, o llamar la atención a los sujetos sobre

³¹ Parliamentary Ombudsman Act (197/2002). <http://english.turkcebilgi.com/Judicial+system+of+Finland>. Citado en Obra Jurídica Enciclopédica: Derecho Tributario. *El Ombudsman fiscal en México y los Derechos Humanos*. 2012. p. 570.

³² Expresión latina que significa: En el sitio.

los requisitos de una buena administración o de las consideraciones de los Derechos Fundamentales, emitiendo una Recomendación a la autoridad competente para que un error sea reparado o una deficiencia sea rectificada.

El defensor debe presentar un informe anual sobre sus actividades y el estado de la administración de justicia, administración pública y el desempeño de sus funciones públicas al Parlamento.

El Defensor del Pueblo podrá presentar un informe especial al Parlamento cuando se trate de un asunto que considere de importancia (Sección 12).

1.3.1.3. Noruega.

En 1952 se introduce en Noruega la figura del *Ombudsman*. El artículo 75 inciso I) de la Constitución de Noruega³³ establece la facultad del Parlamento para designar una persona, que no sea miembro del mismo, para supervisar a la administración pública y a todos los que trabajan en ella, para asegurarse de que no se cometa ninguna injusticia en contra de los ciudadanos en lo individual.

El ámbito de competencia incluye las quejas promovidas en contra de:

- a) Los asuntos que el Parlamento o la Cámara Baja han revisado.
- b) Las decisiones tomadas por el Consejo de Ministros.
- c) Las operaciones de los tribunales.
- d) De la Procuraduría General de Negocios.

³³ The Constitution, as laid down on 17 May 1814 by the Constituent Assembly at Eidsvoll and subsequently amended, most recently on 20 February 2007. Citado en *Obra Jurídica Enciclopédica: Derecho Tributario. El Ombudsman fiscal en México y los Derechos Humanos.2012.* p. 571.

- e) Los asuntos después de la decisión del Parlamento que entre en el Consejo Defensor del Pueblo o el Defensor del Pueblo de las Fuerzas Armadas y la Junta de *Ombudsman* o Defensor del Servicio Civil Nacional.
- f) Las decisiones que por disposición de la ley sólo pueden ser adoptadas por el municipio o condado.

A diferencia de los países anteriores, en Noruega sólo se podrán atender quejas que se presenten dentro de un año posterior a la acción de servicio o el acto de la denuncia se hizo o ha sido interrumpida.

El Defensor del Pueblo de este país al igual que el de los anteriores, tiene la facultad de expresar su opinión sobre los asuntos que están bajo su responsabilidad. Asimismo, deberá presentar un informe anual sobre sus actividades al Parlamento.

1.3.1.4. Reino Unido.

El 22 de marzo de 1967 se introdujo en el Reino Unido la figura del Comisionado Parlamentario para la Administración mediante la *Parliamentary Commissioner Act 1967*³⁴, con el propósito de investigar los actos administrativos de los departamentos de gobierno central y las autoridades públicas.

El Comisionado es designado por la Reina y no debe ser miembro del Parlamento.

Los asuntos materia de investigación son los siguientes:

- a) Cualquier acción respecto de la cual el quejoso tiene o ha tenido derecho de apelar o revisar ante un tribunal.

³⁴ Parliamentary Commissioner Act 1967. Citado en Obra Jurídica Enciclopédica: Derecho Tributario. *El Ombudsman fiscal en México y los Derechos Humanos*. 2012. p. 572.

- b) Cualquier acción respecto de la cual el quejoso tiene o ha tenido una remediación por cualquier medio procesal en cualquier corte.

El Defensor del Pueblo no puede investigar cuando la persona agraviada tiene o ha tenido el derecho de apelación, o de revisión ante un tribunal o un medio de impugnación a través de procedimientos legales (cosa juzgada), pero puede proceder si está convencido de que no era razonable esperar que la persona afectada acudiera a un recurso legal.

Las quejas deben presentarse a más tardar dentro de un periodo de doce meses contados a partir de la fecha en que la persona agraviada haya tenido conocimiento de los hechos alegados. Sin embargo, el Defensor del Pueblo tiene la facultad de investigar las quejas fuera de dicho plazo si considera que existen circunstancias especiales que lo hacen necesario.

Debe informar al miembro del Parlamento, a través del cual se presentó la queja, las razones para no investigar; informar los resultados de la investigación; enviar un informe especial al Parlamento si la injusticia causada a la persona afectada como consecuencia de la mala administración no ha sido o no será remediada.

Asimismo, deberá rendir informes anuales al Parlamento.

1.3.1.5. Francia.

El 26 abril de 2002 se emitió el Decreto N° 2002-612, por el que se establece un Mediador (Defensor del Pueblo) del Ministerio de Economía, Finanzas e Industria, dentro de las cuales se ubica la materia tributaria.³⁵

³⁵ Décret N°2002-612 du 26 avril 2002 Instituant un Médiateur du Ministère de L'économie, des Finances et de L'industrie. Citado en *Obra Jurídica Enciclopédica: Derecho Tributario. El Ombudsman fiscal en México y los Derechos Humanos*. 2012. p. 573.

Cualquier reclamación al Defensor del Pueblo debe venir precedida por una solicitud del usuario del servicio en cuestión, después de haber obtenido un rechazo parcial o total a su solicitud mediante una resolución que no interrumpa el plazo para recurrirla.

En caso de ser procedente la reclamación, el Mediador emite una Recomendación al Departamento correspondiente y debe ser informado de los resultados de éste.

Si el Departamento mantiene su posición inicial, el Mediador podrá someter el asunto a la consideración del Ministerio.

El Mediador debe rendir al Ministerio un informe público anual en el que establezca el registro de sus actividades y formular propuestas que mejoren el funcionamiento del Ministerio en el trato con los usuarios.

1.3.1.6. España.

El 26 de febrero de 1998 se expidió la Ley 1/1998, de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes que incorpora la figura del Consejo para la Defensa del Contribuyente, creado por el Real Decreto 258/1996, de 2 de diciembre de ese año, dentro de la Secretaria de Estado de Hacienda. La Ley 1/1998 fue incorporada a la Ley General Tributaria Española el 1 de julio de 2004.

El Consejo tiene facultades para atender las quejas de los obligados tributarios; recabar y contrastar la información necesaria acerca de las quejas presentadas; remitir informe a los órganos de Administración Tributaria afectados por la queja; promover el procedimiento de revocación; recibir las sugerencias para la mejora de la calidad o accesibilidad de los servicios, la simplificación de trámites administrativos o el estudio de la supresión de aquellos que pudieran resultar

innecesarios, la realización de propuestas de modificaciones normativas, proponer cualquier medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración Tributaria; elaborar propuestas e informes por propia iniciativa, en relación con la función genérica de defensa del contribuyente; elaborar una memoria anual; asesorar al Secretario de Hacienda y Presupuesto en la resolución de aquellas quejas y sugerencias en que aquél lo solicite, y proponerle modificaciones normativas o para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

Las quejas relacionadas, directa o indirectamente, con un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria, solo podrán ser presentadas por el que tenga el carácter de interesado en dicho procedimiento.

Las quejas no tienen la consideración de recurso administrativo, ni su interposición suspende la tramitación del procedimiento ni interrumpe los plazos para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.

Aunado a lo anterior, se precisa que las resoluciones del Consejo no son susceptibles de recurso alguno, administrativo o jurisdiccional.³⁶

1.3.1.7. Estados Unidos.

En 1977, se presentaron numerosas quejas de los contribuyentes contra el Servicio de Impuestos Internos (*Internal Revenue Service*, o IRS) quien había mostrado demoras en atenderlos, o en los que sus problemas no habían sido resueltos adecuadamente. Por tal motivo en 1979, el Servicio de Impuestos Internos creó la Oficina del Abogado del Contribuyente.³⁷

³⁶ *Ibidem*, Pp. 574-575.

³⁷ Evolution of the Office of the Taxpayer Advocate. Citado en Obra Jurídica Enciclopédica: Derecho Tributario. *El Ombudsman fiscal en México y los Derechos Humanos*. 2012. p. 576.

Más adelante el abogado tributario fue codificado en la Carta de los Derechos del Contribuyente (*Taxpayer Bill of Rights*, o TBOR), y adicionada en el Acta de Ingresos Técnicos y Misceláneos de 1988.

En 1998, las disposiciones de la Carta de los Derechos del Contribuyente fueron incorporadas al Código Tributario (*Internal Revenue Code*, o IRC).

Como parte del Servicio de Impuestos Internos el Servicio del Defensor del Contribuyente (*National Taxpayer Advocate - Taxpayer Advocate Service*, o NTA) aboga por cada pagador de impuestos, mediante la tramitación de Solicitudes y Peticiones de Asistencia al Contribuyente, y todos los contribuyentes al hacer recomendaciones legislativas y administrativas para que se adopten medidas adecuadas para los empresarios.

Para tal efecto, los defensores están facultados para escuchar la posición del contribuyente, investigar, evaluar la situación, corregirla, solicitar al Servicio de Impuestos Internos una revisión de sus actos y asesorar a los contribuyentes sobre sus opciones.

De acuerdo con ello, el Servicio del Defensor del Contribuyente aboga a favor de los contribuyentes en disputas con el Servicio de Impuestos Internos después de hacer una evaluación imparcial de la situación del contribuyente.

Por otra parte, el Servicio del Defensor del Contribuyente cuenta con el Director Ejecutivo de la Defensa Sistémica (*Executive Director Systemic Advocacy*, o EDSA) que se ocupa de la defensa de los contribuyentes en problemas sistémicos.

Es responsabilidad del Servicio del Defensor del Contribuyente mantener al Congreso totalmente al día de los resultados de la Sociedad de los Defensores (*The Advocates' Society*, o TAS) en la solución de los problemas del

contribuyente, así, como informar de los problemas sistemáticos que pueden estar afectando negativamente a los contribuyentes.

1.4. *Ombudsman* fiscal en México: La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En el 2005, como ya se mencionó en páginas anteriores, se publica la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, misma que da protección a los derechos procesales de toda persona que contribuye al gasto público.

La Ley otorga diferentes Derechos, mismos que se pueden clasificar en:

- ✚ Derechos generales, como lo es el ser informado y asistido.
- ✚ Derecho en materia de acceso a la información y orientación.
- ✚ Derechos en materia de facultades de comprobación.
- ✚ Derechos en materia de procedimientos sancionadores.
- ✚ Derechos en materia de medios de defensa.

Con ello era necesario que existiera un organismo que vigilara el cumplimiento de la obligación de las autoridades de actuar conforme a lo establecido en la Ley, por lo que en el 2006 se establece un *Ombudsman* especializado en materia tributaria, con la creación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuyo objetivo es garantizar a los contribuyentes el acceso efectivo a la justicia en materia fiscal.

Finalmente en el año 2011, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, da inicio a sus funciones. La Procuraduría se erige como el Órgano del Estado Mexicano, cuyo reto es: Postular, defender, interpretar, promover, dar contenido y sustancia a los Derechos Fundamentales de los pagadores de impuestos.³⁸

³⁸ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. "Derechos Humanos de los Contribuyentes". (Sin fecha). [En línea]. [Fecha de consulta: 25 de junio de 2013] Disponible en: <http://prodecon.gob.mx>

CAPÍTULO 2

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE COMO OMBUDSMAN FISCAL EN MÉXICO.

2.1. Naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se contempla por primera vez en el ámbito jurídico el 5 de enero de 2004, fecha en la que se adicionó el artículo 18-B al Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece que la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes está a cargo de la Procuraduría; y no fue sino hasta el 4 de septiembre de 2006 que a través de la publicación en el Diario Oficial de la Federación de su Ley Orgánica, que se dio a conocer el fundamento de su estructura y funcionamiento.

Sin embargo, a la entrada en vigor de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el Procurador General de la República promovió Acción de Inconstitucionalidad (38/2006) y el Consejero Jurídico del Ejecutivo Federal promovió Controversia Constitucional (139/2006); ambos ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En la Acción de Inconstitucionalidad se solicitó la invalidez de los artículos 5, fracción VII, 9, párrafos primero y segundo, y 12, fracción II; y en la Controversia Constitucional se solicitó la invalidez de los artículos 9 y 12, todos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 04 de septiembre de 2006.

Ahora bien, se solicitó la invalidez del artículo 5, de la Ley Orgánica de la Procuraduría, toda vez, que se consideró que ésta no debía rendir informe, en virtud de que pertenece a la Administración Pública Descentralizada, es decir, forma parte indirecta del Ejecutivo Federal, por lo que éste al rendir su informe, deberá incluir los resultados de la Procuraduría, sin necesidad de que ésta rinda

un informe aparte, toda vez que de ser así, se estaría violando la división de poderes en relación con la rendición de informe de los mismos, en el sentido que la rendición de informe debe estar de forma expresa en la Constitución Federal.

Se solicitó la invalidez del artículo 9 de la Ley Orgánica de la Procuraduría, en lo relativo a la designación del titular de la Procuraduría, toda vez que consideraba que debería ser designado directamente por el Ejecutivo Federal y ratificado por el Senado y no a través de terna presentada por aquél a éste, de igual forma objetó la manera para la designación de los Consejeros que forman parte del Órgano de Gobierno de la Procuraduría.

El 16 de mayo de 2008 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el fallo dictado por el Pleno de la Corte en la Acción de Inconstitucionalidad, declarando la invalidez sólo por lo que hizo a los artículos 5, fracción VII, y 12, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; por lo que hace al artículo 9 de la referida Ley, éste quedó tal y como se había publicado, toda vez que en la Controversia Constitucional no se tuvo el mínimo de ocho votos para poder declarar la invalidez del mismo; por lo que el Congreso de la Unión realizó las modificaciones correspondientes, publicando éstas el 7 de septiembre de 2009 en el Diario Oficial de la Federación.

Posteriormente, el 28 de abril de 2011, Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara fue electa por el Senado como la primera titular de la Procuraduría, y no fue sino hasta el 1 de septiembre de ese mismo año que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente abrió sus puertas a los pagadores de impuestos.

Ahora bien, es menester precisar la naturaleza jurídica de la Procuraduría, para lo cual, se transcribe el artículo 2 de su Ley Orgánica:

«Artículo 2.- La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión».

Del artículo antes citado se desprende que la Procuraduría:

- ◆ **Es un organismo:** A definición del Diccionario de la Real Academia Española, es el conjunto de leyes, usos y costumbres por los que se rige un cuerpo o institución social, así las cosas, la Procuraduría es un organismo en virtud de que se rige por un conjunto de disposiciones legales.
- ◆ **Es un organismo público:** Hace referencia a que la Procuraduría se encuentra regida por normas jurídicas de derecho público, en virtud de que persigue un interés social.
- ◆ **Es un organismo descentralizado:** Para ello es menester citar el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal el cual establece lo siguiente:

«Artículo 45.- Son organismos descentralizados las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten».

De lo antes citado se desprende que, en principio, para que un organismo pueda considerarse descentralizado se requiere que el Congreso de la Unión o el Ejecutivo Federal emita Ley o Decreto creándolo, situación que se actualiza en la creación de la Procuraduría, toda vez que fue creada mediante iniciativa de Ley que posteriormente fue aprobada por el Congreso de la Unión.

Ahora bien, es necesario advertir que un organismo descentralizado se distingue de los órganos de la administración pública centralizada a los que se les identifica con el Poder Ejecutivo a nivel federal, estatal o municipal, toda vez que la descentralización administrativa, como forma de organización responde a la misma lógica tanto a nivel federal, como estatal o incluso, municipal, que es la de crear un ente con vida jurídica propia, que aunque forma parte de la administración pública, es distinta a la de los Poderes Ejecutivos en los distintos niveles, aun cuando atienden con sus propios recursos una necesidad colectiva.

En ese orden de ideas, los organismos descentralizados no forman parte del Poder Ejecutivo, en tanto que son componentes de la administración pública, cuyo objeto general es auxiliarlo en el ejercicio de sus atribuciones, pero que tienen objetos específicos diversos, a saber los que refiere el artículo 14 de la Ley Federal de Entidades Paraestatales, cuyo tenor literal es el siguiente:

«Artículo 14.- Son organismos descentralizados las personas jurídicas creadas conforme a lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y cuyo objeto sea:

- I. La realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias;*
- II. **La prestación de un servicio público o social;** o*
- III. La obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social»*

(Énfasis añadido)

De lo antes transcrito y en relación con la naturaleza jurídica de la Procuraduría, se colige que ésta al crearse mediante iniciativa de Ley aprobada por el Congreso de la Unión y que su objeto es prestar un servicio social, cumple con los requisitos establecidos en los artículos citados para considerarse un organismo descentralizado.

- ◆ **Organismo no sectorizado:** No se encuentra integrada a la estructura organizativa de la administración pública ni queda sometida a la coordinación administrativa, aunque está en el ámbito del Ejecutivo a los fines presupuestales.

- ◆ **Organismo con Personalidad Jurídica propia:** Esto en relación con la característica anterior, hace referencia a que tiene una personalidad distinta a la del Estado, por lo que los derechos y obligaciones que contraiga son propios de la Procuraduría.

- ◆ **Patrimonio propio:** Es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones con los que cuenta la Procuraduría, por lo que ella misma es la que se encarga de adquirir, administrar y disponer de los mismos.

- ◆ **Autonomía técnica, funcional y de gestión:** Las normas de operación y sustantivas, son expedidas de forma unilateral, es decir, las reglas de gestión y operación de los servicios centralizados del estado no le son aplicables.

Con base a lo anterior, se colige que si la Procuraduría fue creada con el objeto de ser defensora de los derechos de los contribuyentes –*Ombudsman*–, y por las actividades que debe realizar, ésta debe ser un organismo independiente de los poderes, es decir, no debe estar dentro del poder ejecutivo, legislativo o judicial; sin embargo, coadyuva a la protección y defensa de los Derechos Fundamentales, y para ello, las características de las cuales está dotada, son para que ésta no tenga que solicitar la participación y/o autorización de algún poder y con ello, realizar un trabajo independiente de los intereses de estos.

2.2. Marco normativo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Como todo organismo, la Procuraduría cuenta con un conjunto de ordenamientos que regulan su naturaleza, sus funciones y políticas, toda vez que de no ser así, ésta no tendría soporte jurídico, por lo que no se encontraría en posibilidad de funcionar en el Estado Mexicano.

2.2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En su artículo 90 se establece la organización de la Administración Pública Federal, la cual se divide en centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que el congreso expida³⁹; dentro de la Administración Pública Paraestatal se encuentran los organismos públicos descentralizados, y como ya se explicó en líneas anteriores, la Procuraduría se caracteriza por ser uno de estos; por lo que en la Constitución encontramos su fundamento..

2.2.2. Código Fiscal de la Federación.

Como ya se mencionó con anterioridad, el 5 de enero de 2004 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el cual se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones al Código Fiscal de la Federación; por lo que hace a las adiciones, una de ellas fue la del artículo 18-B, en el que se establece que la Procuraduría se encargará de la protección y defensa de los derechos de los contribuyente, el cual, se transcribe a continuación:

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

³⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, Artículo 90.

determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

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

2.2.3. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Esta Ley tiene sus antecedentes en la «Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado» que publicó el Servicio de Administración Tributaria en 2005, misma que contiene un catálogo básico de Derechos que el pagador de impuestos tiene para poder llevar a cabo el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, esta carta ha tenido varias modificaciones en las que el catálogo se actualiza conforme a las modificaciones de las Leyes Fiscales, toda vez que el contribuyente debe conocer los Derechos que tiene para tener una relación de equidad legal con la autoridad exactora; esta carta debe ser entregada al contribuyente al inicio del ejercicio de las facultades de comprobación que realice la autoridad revisora.

Ahora bien, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se publicó el 23 de junio de 2005 en el Diario Oficial de la Federación y entro en vigor el 23 de julio del mismo año, ésta fue un antecedente para la creación de la Procuraduría.

El objetivo de la Ley es reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, ello sin desconocer o invalidar los derechos y garantías ya reconocidas en las leyes fiscales diversas vigentes, principalmente en nuestro Código Fiscal de la Federación; de esta manera se pretende tener un Estado de Derecho en el que los particulares tengan la seguridad de que la autoridad actuó con base al principio de legalidad.

2.2.4. Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

El artículo 2, fracción VII de esta Ley establece que la información proporcionada por los contribuyentes tiene el carácter de reservada, y estos sólo podrán ser utilizados de conformidad por lo establecido en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, mismo que en lo conducente se cita:

«Artículo 69. El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación» (...)

Del artículo citado se desprende que por lo que hace a los diversos trámites relativos a la aplicación de disposiciones tributarias se estará obligado a guardar absoluta reserva, en esa tesitura y teniendo presente que la Procuraduría tiene conocimiento de datos proporcionados por los contribuyentes, ésta debe vigilar y resguardar la información de los particulares que acudan a solicitar sus servicios.

Ahora bien, con la reforma al Código Fiscal de la Federación, misma que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2014, se tiene que el secreto fiscal es un derecho que se adquiere en tanto el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, ya que de no ser así, éste se encontrará dentro de las restricciones⁴⁰ al mismo, las cuales son las siguientes:

- I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.*
- II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.*

⁴⁰ *Ibidem*, artículo 69, fracciones I a VI.

- III. *Que estando inscritos ante el Registro Federal de Contribuyentes, se encuentren como no localizados.*
- IV. *Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.*
- V. *Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación¹ (por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios).*
- VI. *Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.*

Así las cosas, es obligación de las autoridades fiscales guardar reserva absoluta concerniente a la información tributaria proporcionada por los pagadores de impuestos con anterioridad a la citada reforma, toda vez, que gozan de un derecho adquirido que no puede verse afectado por las reformas al multireferido código; sin embargo, la clasificación como reservada podrá permanecer con este carácter hasta por un periodo de doce años⁴¹; *contario sensu*⁴², la reserva de los datos recibidos a partir de la entrada en vigor de la multicitada reforma podrán ser susceptibles de publicación cuando la situación del contribuyente encuadre en una de las fracciones antes citadas.

En ese sentido y no observando las restricciones al secreto fiscal, la Procuraduría se encuentra obligada a clasificar como reservados los datos que los contribuyentes proporcionen.

De igual manera, ésta se encuentra obligada a actuar con transparencia, por lo que deberá proporcionar información cuando así se le solicite para la rendición de cuentas de sus actividades.

⁴¹ Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental vigente, artículos 14, fracción II y 15.

⁴² Expresión latina que significa: En sentido contrario.

2.2.5. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Establece las bases por las que se rigen las entidades de la administración pública federal, y de manera particular los organismos descentralizados, de los cuales la procuraduría forma parte, tal y como ya se analizó con anterioridad.

2.2.6. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Ley Orgánica de la Procuraduría se publicó el 04 de septiembre de 2006, sin embargo, fue objetada por el Procurador General de la República, por lo que en 2009 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación sus últimas modificaciones; es de orden público, de aplicación en todo el territorio nacional y tiene por objeto regular la organización y el funcionamiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones en los términos que este mismo ordenamiento establece.⁴³

Se compone de 28 artículos divididos en los siguientes capítulos:

- I. Disposiciones Generales.
- II. De las atribuciones.
- III. Estructura y organización de la Procuraduría.
- IV. Presentación, Tramitación y Resolución de Quejas o Reclamaciones.
- V. De los Acuerdos y Recomendaciones.
- VI. De las Sanciones.

⁴³ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente, Artículo 1.

2.2.7. Reglamento de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Toda vez que tiene por objeto reglamentar las disposiciones de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en relación con los órganos que forme parte de la Administración Pública Federal, *ergo*⁴⁴ la Procuraduría.

2.2.8. Estatuto Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

De conformidad con la Ley Orgánica de la Procuraduría, el organismo descentralizado elaborará su Estatuto Orgánico, el que contendrá la organización y las reglas de operación del personal profesional, técnico y administrativo de ésta; el Titular de la Procuraduría es el encargado de elaborar el proyecto del Estatuto Orgánico, para someterlo a la aprobación de su Órgano de Gobierno.⁴⁵

Con el nombramiento por parte del Presidente de la República de los 12 Consejeros (6 propietarios y 6 suplentes) del Órgano de Gobierno de la Procuraduría, y con la celebración de la Primer Sesión Ordinaria de dicho Órgano colegiado, el 20 de junio de 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Estatuto Orgánico de la Procuraduría, en el que se establecieron las bases de organización, estructura y facultades de las unidades administrativas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Asimismo, el 3 de abril de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el nuevo Estatuto, mismo que abrogó al expedido en el año 2012.

Cabe mencionar que el 18 de marzo de 2014 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Estatuto que abroga al publicado el 03 de abril de 2013 y el cual rige hasta la fecha.

⁴⁴ Expresión latina que sirve para introducir una consecuencia.

⁴⁵ *Op. Cit.*, artículos 8, fracción X y 13, fracción III.

Por lo antes expuesto, es preciso cuestionarnos el porqué de tantas modificaciones en tan poco tiempo de actividades de la Procuraduría; es decir, al abrogar y no derogar o adicionar únicamente, el organismo está exponiendo que tiene errores fundamentales en sus actividades, ello es así, a nuestro juicio, toda vez, que el Estatuto es en donde se establecen las bases de estructura y facultades de las unidades administrativas, en esa tesitura, si se abroga el mismo, da por entendido que la organización y las actividades que cada unidad realiza, son en práctica equivocadas, por lo que es necesario modificar las bases, para así poder legalizar el actuar de cada integrante de la Procuraduría.

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

Entendiéndose como *lineamientos* las acciones a seguir que determinan la forma para llevar a cabo los procesos relacionados con las facultades de la Procuraduría; estos fueron elaborados por la actual procuradora Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, con base a las facultades que le otorga la fracción VII del artículo 8, de la Ley Orgánica de la Procuraduría, y se publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011; sin embargo, el 27 de mayo de 2014 se publicaron los Lineamientos que actualmente regulan a la Procuraduría, mismos que abrogan los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011, y los Lineamientos que Regulan el Procedimiento para la Adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2013.

Estos Lineamientos tienen por objeto interpretar y regular el ejercicio de las atribuciones sustantivas otorgadas por la Ley Orgánica de la Procuraduría, para lograr el desarrollo y mejor desempeño de sus actividades a fin de garantizar y hacer efectivo el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal

en el orden federal; es decir, precisan cómo se deben seguir las etapas de los procesos que se derivan de la prestación de servicios que la Procuraduría proporciona como parte de sus funciones y en ejercicio de sus facultades, además establecen las políticas y pautas que los servidores públicos adscritos a ésta deberán aplicar en el desarrollo de funciones sustantivas de atención a los contribuyentes y en las relaciones institucionales con las autoridades fiscales.⁴⁶

2.2.10. Criterios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El Comité Técnico de Normatividad de la Procuraduría es el que se encarga de establecer estos criterios, los cuales contienen interpretaciones acerca del sentido y alcance de preceptos jurídicos y transparentan el quehacer de la Procuraduría en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas. Los criterios se dividen en:

- ✚ Criterios Normativos: De interpretación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, su Estatuto Orgánico y Los Lineamientos que regulan el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, para la atención y trámite de los asuntos recibidos por las unidades administrativas, respecto del ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría.
- ✚ Criterios Sustantivos: Derivados de las recomendaciones, respuestas a las consultas especializadas o de algún otro acto que lleven a cabo las diversas unidades administrativas de la Procuraduría en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas.

⁴⁶ Considerando de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados el 30 de agosto de 2011.

- ✚ Criterios Administrativos y Jurisdiccionales: Obtenidos por la Procuraduría en su carácter de abogada defensora de los contribuyentes, en ejercicio de la atribución que le confiere el artículo 5, fracción II de su Ley Orgánica, y que trascienden en beneficio de los derechos de los pagadores de impuestos.⁴⁷

2.3. Facultades Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Como ya se precisó con anterioridad, el 27 de mayo de 2014 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación los nuevos Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, mismos que abrogaron los publicados el 30 de agosto de 2011; en el Título Segundo «De los Servicios que Presta la Procuraduría» se establecen los referidos servicios que lleva a cabo ésta para cumplir con el objeto de proteger los Derechos Fundamentales de los pagadores de impuestos, para ello, la Procuraduría cuenta con Subprocuradurías que se encargan de llevar a cabo el proceso de cada una de las facultades atribuidas a ésta.

Es menester recordar que la naturaleza jurídica de la Procuraduría es la de un *Ombudsman*, por lo que su actividad principal deber ser atender, investigar y resolver quejas en el ámbito no jurisdiccional.

2.3.1. Asesoría y Orientación.

La Subprocuraduría encargada de esta facultad es el primer nivel de atención con que cuenta el contribuyente, en virtud de que es aquí en donde éste expone su problemática para poder determinar el área siguiente a la que será canalizado.

⁴⁷ Cfr. Página electrónica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Disponible en: <http://prodecon.gob.mx/criteriosNS/index.html> (Consultada el 17 de agosto de 2013).

El servicio de Asesoría se encarga de atender y desahogar las solicitudes de los contribuyentes relacionadas con Actos de Autoridad que los involucren y, en su caso les ofrecerá alternativas para solucionar la problemática planteada dándoles una explicación del alcance jurídico de cada una de ellas.⁴⁸

En caso de que el contribuyente presente solicitud de Asesoría de manera personal, el Asesor deberá atender y resolver la misma en ese momento, no así cuando la solicitud requiere de mayor análisis por el asunto planteado o por el volumen de la documentación. Cabe mencionar que en los Lineamientos no se especifica cuánto tiempo adicional tiene el Asesor para determinar si el asunto debe ser remitido a alguna Unidad Administrativa de la Procuraduría.

Si derivado del análisis a la documentación presentada, el Asesor determina que es necesario remitir el asunto a alguna Unidad Administrativa de la Procuraduría, lo hará, informándole de ello al contribuyente.⁴⁹

Si el contribuyente presenta solicitud de Asesoría vía correo electrónico, el Asesor deberá atender la solicitud dentro de los tres días hábiles siguientes contados a partir del día siguiente en que le fue asignada la misma.

El asesor podrá solicitar hasta por dos ocasiones, la documentación necesaria para poder resolver la solicitud, apercibiendo que en caso de que el contribuyente no atienda el requerimiento se dará por concluido el asunto; si el Asesor requiere de mayor tiempo a los tres días antes mencionados para resolver la solicitud, lo deberá hacer del conocimiento del solicitante.⁵⁰

⁴⁸ Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigentes, artículo 20.

⁴⁹ *Ibidem*, artículo 22.

⁵⁰ *Ibidem*, artículo 23.

El servicio de Asesoría, concluye cuando el asunto es remitido a Alguna Unidad Administrativa de la Procuraduría para que ésta brinde asesoría en relación con las alternativas de solución al caso.⁵¹

Ahora bien, el servicio de Orientación⁵² se presta cuando la solicitud formulada por el contribuyente, no sea competencia material de la procuraduría o no se cuente con los elementos para determinar la misma.⁵³

2.3.2. Consultas.

Los contribuyentes podrán acudir en Consulta⁵⁴ ante la Procuraduría en relación con un acto de autoridad que sea objeto de un medio de defensa que, habiendo sido interpuesto por el solicitante, se encuentre pendiente de resolución por el órgano competente, especialmente porque el acto materia de la consulta evidencie violación de Derechos Fundamentales.⁵⁵

El Servicio de Consulta inicia cuando se presenta la solicitud, y concluye cuando se emite el dictamen relativo.⁵⁶ El dictamen sólo podrá versar sobre interpretaciones normativas de disposiciones fiscales o aduaneras que estén involucradas en el acto materia de la consulta, sin pronunciarse respecto al reconocimiento de un derecho subjetivo, la declaración de ilegalidad o inconstitucionalidad del acto materia de la consulta⁵⁷; este dictamen se deberá emitir en un plazo no mayor de treinta días hábiles contados a partir del día

⁵¹ *Ibidem*, artículo 25.

⁵² Cabe precisar que la asesoría, es una obligación que tiene la autoridad fiscal con base a las fracciones I, II y III del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación vigente; asimismo, con base a las fracciones III y XXVI del artículo 14 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, la Administración General de Servicios al Contribuyente, también es competente para llevar a cabo la actividad de asesoría y orientación.

⁵³ *Op. Cit.* artículo 20.

⁵⁴ Es necesario recordar que esta actividad también la lleva a cabo las autoridades fiscales, ello con base al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente; asimismo, la Administración General Jurídica, esto con base a la fracción V del artículo 22 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

⁵⁵ *Op. Cit.* artículo 54.

⁵⁶ *Cfr. Ibidem*, artículo 51.

⁵⁷ *Cfr. Ibidem*, artículo 53.

siguiente a la fecha de presentación de la consulta y se notificará al solicitante a más tardar al día hábil siguiente.⁵⁸

Es necesario precisar que las consultas sólo reflejan las opiniones de la Procuraduría en su carácter de órgano técnico especializado en materia tributaria.⁵⁹

2.3.3. Representación y Defensa Legal.

La Procuraduría actúa como abogado defensor de los contribuyentes, representándolos ante las autoridades fiscales federales, promoviendo a nombre de los pagadores de impuestos los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, salvaguardando con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su resolución.⁶⁰

La limitante para que los asesores jurídicos presten el Servicio de Representación y Defensa Legal, es que el monto histórico del crédito fiscal no exceda de treinta veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal elevado al año; cuando en un mismo acto se determinen dos o más créditos fiscales, la competencia de la Procuraduría procederá si la suma total de los créditos no excede el monto aludido.⁶¹

Para que una persona pueda solicitar la representación y defensa legal⁶² es necesario que ésta no cuente con un abogado particular que lo represente respecto del asunto con el que el contribuyente acude a la Procuraduría.⁶³

⁵⁸ Cfr. *ibidem*, artículo 52.

⁵⁹ Cfr. *ibidem*, artículo 55.

⁶⁰ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente, artículo 5 fracción II.

⁶¹ Op. Cit., artículo 27, fracción III.

⁶² La orientación, asesoría y representación jurídica en materia fiscal federal, forman parte de las facultades que tiene el Instituto Federal de Defensoría Pública, órgano del Poder Judicial de la Federación; precisando que para poder acudir a solicitar estos servicios ante el instituto, no es requisito que exista un máximo en el monto del crédito fiscal y sus accesorios.

⁶³ Op. Cit. artículo 29, fracción I.

2.3.4. Proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna.

La Procuraduría podrá proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes; entendiéndose por *normatividad interna* a las disposiciones emitidas por las Administraciones Generales que forman parte del Servicio de Administración Tributaria y que rigen las actuaciones de sus unidades administrativas y que no son publicadas en el Diario Oficial de la Federación ni difundidas entre los contribuyentes.⁶⁴

El proceso respectivo inicia cuando la Procuraduría por motivo de las funciones que lleva a cabo conozca que existe alguna disposición interna del Servicio de Administración Tributaria cuya aplicación este vulnerando los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes. Asimismo, procederá cuando sean los contribuyentes quienes señalen la existencia de normatividad que viole sus Derechos.⁶⁵

La propuesta de modificación a la normatividad interna del Servicio de Administración Tributaria deberá ser aprobada y firmada por el Procurador y estar acompañada de la evidencia documental que se estime necesaria para sustentarla.⁶⁶

La Procuraduría deberá dar seguimiento⁶⁷ al cumplimiento de las propuestas de modificación de la siguiente manera:

- Requerirá al Servicio de Administración Tributaria para que en un plazo no mayor a diez días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la propuesta, comunique por escrito si la acepta o no y, en

⁶⁴ *Ibidem*, artículo 59.

⁶⁵ *Ibidem*, artículo 60.

⁶⁶ *Ibidem*, artículo 63.

⁶⁷ *Ibidem*, artículo 64.

caso de que la respuesta sea afirmativa, deberá señalar el plazo dentro del cual modificará su normatividad interna, el cual no podrá exceder de treinta días naturales.

- Cuando el Servicio de Administración Tributaria no dé una respuesta dentro del plazo mencionado en el párrafo anterior, se entenderá que la propuesta de modificación no fue aceptada, caso en el que deberá justificar los motivos por los cuales no acepto. Asimismo, en el caso de aceptación parcial, deberá justificar sus motivos.
- Si acepta la propuesta y no hace la modificación en el plazo mencionado, la Procuraduría podrá disponer que se emita la Recomendación respectiva, misma que se hará del conocimiento del Secretario de Hacienda y Crédito Público.

2.3.5. Investigación y análisis de los problemas sistémicos de los contribuyentes.

A la Procuraduría le corresponde identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicio a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las medidas correctivas, sugerencias o recomendaciones correspondientes⁶⁸; esta facultad podrá ejercerla a petición de parte o de manera oficiosa.⁶⁹

Un problema sistémico para efectos de los Lineamientos de la Procuraduría, se entiende aquél que deriva de la estructura misma del sistema tributario y que se traduce en inseguridad jurídica, vulneración o afectación de derechos en perjuicio de un grupo o categoría de contribuyentes, por lo que requiere de un análisis,

⁶⁸ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente, fracción XI, artículo 5.

⁶⁹ *Op. Cit.* artículo 66.

cambio administrativo o modificación a las normas legales, con el objeto de salvaguardar los derechos de los pagadores de impuestos.⁷⁰

Para poder ejercer esta facultad es menester que la Procuraduría tome en cuenta el planteamiento de los aspectos involucrados en el problema sistémico de que se trate y, la materia sobre la cual versa la práctica administrativa, criterios de la autoridad que ocasionen el problema, o en su caso la disposición normativa de la que derive.⁷¹

Una vez que la autoridad cuenta con la información, notificará a la autoridad involucrada y solicitará un informe, para lo cual la autoridad tendrá un plazo de treinta días naturales para que manifieste lo que a su derecho convenga; asimismo, la Procuraduría podrá convocar a las autoridades a mesas de trabajo para encontrar soluciones a la problemática planteada.⁷²

Ahora bien, una vez recibido el informe de la autoridad, la Procuraduría emitirá la Recomendación⁷³ correspondiente⁷⁴, y la autoridad dentro de los diez días hábiles siguientes a la notificación, informará por escrito si la acepta o no; en caso de aceptar la Recomendación, dentro del término de treinta días hábiles siguientes a dicha aceptación, la autoridad deberá presentar las pruebas que acrediten su cumplimiento.⁷⁵

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

La Procuraduría se erige como órgano técnico especializado consultor al emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras,

⁷⁰ *Ibidem*, artículo 67.

⁷¹ *Ibidem*, artículo 69.

⁷² *Ibidem*, artículo 70.

⁷³ En los tres años de actividades que lleva la Procuraduría, sólo se han emitido seis Recomendaciones Sistémicas, mismas que acumulan temas y hacen propuestas respecto de un problema en general.

⁷⁴ *Op. Cit.* artículo 71.

⁷⁵ *Ibidem*, artículo 73.

misma que procederá únicamente a solicitud expresa del Servicio de Administración Tributaria.⁷⁶

El procedimiento de la emisión de opinión será el siguiente:

- I. La solicitud de opinión se entenderá recibida el mismo día en que hubiera sido presentada en la oficina del Titular de la Procuraduría o en la oficina de la Subprocuraduría de Vinculación Institucional y Análisis Normativo.
- II. El asunto se remitirá a la Dirección General competente para su atención, a más tardar el día siguiente de su recepción. El servidor público a quien le corresponda el turno del asunto, deberá analizar y calificar su procedencia, así como los elementos tales como:
 - a) Que no hubiera sido materia de una solicitud de opinión anterior.
 - b) Que la disposición sobre la que verse la solicitud no hubiera sido declarada inconstitucional, o que no se hubiera reformado, adicionado, derogado o abrogado la Ley que la contenga.

En caso de que la Procuraduría requiera mayores elementos para poder emitir la opinión solicitada, se requerirá la información y documentación que considere necesaria a los particulares y autoridades que corresponda. En caso de no presentarse la información y documentación requerida, no se emitirá la opinión solicitada.

- III. Se emitirá un dictamen con las conclusiones del tema propuesto, con base a la información y documental aportado; mismo que se hará del conocimiento del Servicio de Administración Tributaria mediante notificación en el domicilio designado para tal efecto, asimismo, se hará público.⁷⁷

⁷⁶ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente, fracción XII, artículo 5.

⁷⁷ *Op. Cit.* Capítulo Séptimo.

2.3.7. Reuniones con las autoridades fiscales.

La Procuraduría tiene la facultad de convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se les solicite en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a estos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique. A tales reuniones podrán asistir e intervenir, en compañía del personal de la Procuraduría, los síndicos y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones, y en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la Procuraduría.⁷⁸

Las reuniones periódicas y extraordinarias tendrán por objeto fundamental detectar los puntos o temas de desacuerdo entre las autoridades fiscales federales y los contribuyentes, por lo que de las reuniones podrán surgir las sugerencias, acuerdos, compromisos, etc., correspondientes.⁷⁹

Las reuniones periódicas se celebraran con las autoridades fiscales federales cada tres meses⁸⁰, para lo cual se deberá notificar la convocatoria de la misma al menos diez días hábiles previos a la celebración de la misma⁸¹; las reuniones extraordinarias serán convocadas cuando la Procuraduría de oficio o a petición de parte, advierta casos graves o urgentes que estén afectando un sector o grupo de contribuyentes⁸², la notificación de la convocatoria se efectuará con un mínimo de tres días hábiles de anticipación.⁸³

⁷⁸ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente, artículo 5, fracción XIV.

⁷⁹ *Op. Cit.* artículo 79.

⁸⁰ *Ibidem*, artículo 80.

⁸¹ *Ibidem*, artículo 83.

⁸² *Ibidem*, artículo 81.

⁸³ *Ibidem*, artículo 83.

Para la celebración de las reuniones, se deberá formular la convocatoria respectiva⁸⁴, la que contendrá lo siguiente:

- I. Nombre y cargo de las autoridades fiscales federales a las que convoquen.
- II. Nombre del colegio, sindicato, cámara, confederación o agrupación a la que se le convoque.
- III. Lugar, fecha y hora de celebración de la reunión.
- IV. Nombre y cargo de los funcionarios de la Procuraduría que participarán.
- V. Orden del día.
- VI. Compendio de los temas a tratar.

Para el orden del día tanto de las reuniones periódicas como extraordinarias, las autoridades fiscales y los contribuyentes a través de sus agrupaciones y representantes podrán presentar propuestas de temas a tratar; de igual forma la Procuraduría podrá plantear los temas que considere relevantes para cumplir con su función de defensa de los derechos de los contribuyentes⁸⁵; cabe mencionar que de cada reunión se deberá levantar una minuta, en la que se asentarán de forma circunstanciada los asistentes así como los compromisos adquiridos o en su caso, los temas en los que persisten los desacuerdos.⁸⁶

2.3.8. Facultad de promover ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.

La Procuraduría tiene la facultad de elaborar y presentar ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, propuestas de modificación a las disposiciones fiscales⁸⁷; mismas que derivaran de las investigaciones, estudio, análisis y recomendaciones que la Procuraduría realice en el ejercicio de sus facultades sustantivas.⁸⁸

⁸⁴ *Ibidem*, artículo 82.

⁸⁵ *Ibidem*, artículo 86.

⁸⁶ *Ibidem*, artículo 87.

⁸⁷ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente, fracción XVI, artículo 5.

⁸⁸ *Op. Cit.* artículo 92.

Para ejercer esta facultad, es necesario que elabore un estudio que contenga:

- I. Los antecedentes, incluyendo los legislativos y en su caso, los precedentes relevantes al tema sustentados por los órganos jurisdiccionales.
- II. La situación actual que genera la existencia o aplicación de las disposiciones legales que se pretendan modificar, haciendo aclaración de la forma y términos en los que vulnera los derechos de los contribuyentes.
- III. Análisis jurídico e interpretativo de las disposiciones legales a modificar.
- IV. Propuesta del nuevo texto de las disposiciones legales cuya modificación se propone y cuando proceda, propuesta de las modificaciones a las disposiciones correlacionadas.
- V. Resultados que se persiguen con las modificaciones propuestas.

Concluido el documento que contenga la propuesta, deberá ser firmado por el titular de la Procuraduría y se anexará la evidencia documental que se estime necesaria para apoyarla⁸⁹, misma que será presentada en la oficina del presidente de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, con copia para todos y cada uno de los diputados que integren la propia Comisión.⁹⁰ Cabe precisar que la propuesta se deberá publicar en la página electrónica de la Procuraduría.⁹¹

El titular de la Procuraduría será el responsable de efectuar todas las gestiones que resulten necesarias para que la Comisión evalúe la propuesta, y en su caso disponga su presentación en términos de la fracción II, del artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁹²

⁸⁹ *Ibidem*, artículo 94.

⁹⁰ *Ibidem*, artículo 95.

⁹¹ *Ibidem*, artículo 95, último párrafo.

⁹² *Ibidem*, artículo 95.

Cabe mencionar que esta facultad, puede ser considerada como violatoria de los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estos establecen el procedimiento para poder llevar a cabo una iniciativa de Ley, y dentro del proceso se encuentra la de llevar a cabo las modificaciones a la misma; el artículo 72 de la referida Constitución hace alusión sólo a los poderes Ejecutivos y Legislativo Federal como Estatales, así también incluye a los ciudadanos mexicanos, por lo que no se observa fracción y/o párrafo alguno en el que se incluya algún otro tipo de institución, órgano u organismo, este último como lo es el caso de la Procuraduría.

2.3.9. Acuerdos Conclusivos.

Con la Reforma Fiscal del 2014, apareció la figura jurídica de estos acuerdos, para ello se adicionaron los artículos 69-C a 69-H, de igual manera, se modificó el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

El 18 de septiembre de 2013 el Ejecutivo Federal entregó al Congreso de la Unión la iniciativa de Reforma Hacendaria, entre la que se propuso la introducción de los Acuerdos Conclusivos en la Legislación Fiscal, misma que fue aprobada con cambios por la Cámara de Diputados en sesión ordinaria del 15 de octubre y por la Cámara de Senadores en sesión ordinaria el 22 del mismo; por lo que se adicionó un Capítulo II denominado “De los Acuerdos Conclusivos”, en el Título III del Código Fiscal de la Federación, mismo que tuvo vigencia a partir de enero de 2014.

El 27 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación los *“LINEAMIENTOS QUE REGULAN EL PROCEDIMIENTO PARA LA ADOPCIÓN DE ACUERDOS CONCLUSIVOS ANTE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE”*; esta facultad se regula en el artículo 69-C a 69-H del Código Fiscal de la Federación, y consiste en que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como organismo protector de los derechos de los

contribuyentes, facilite la solución anticipada y consensuada de los diferendos y desavenencias que versen sobre los hechos u omisiones consignados por las autoridades revisoras durante el ejercicio de las facultades de comprobación; el Acuerdo será definitivo, es decir, que tendrá el carácter de conclusivo en cuanto a los hechos u omisiones sobre los que verse⁹³ y el contribuyente sujeto a revisión podrá solicitar la adopción del Acuerdo Conclusivo desde que se notifique la orden de visita domiciliaria referida en el artículo 43, la solicitud de informes, datos, documentos o contabilidad establecida en el artículo 48 fracción I, o la resolución provisional de las revisiones electrónicas prevista en el artículo 53-B, todos del Código Fiscal de la Federación.⁹⁴

El objeto de un acuerdo conclusivo es el de brindar facilidades a los pagadores de impuestos para el debido cumplimiento de sus obligaciones en materia fiscal.

A la emisión del acuerdo no procede medio de defensa alguno y éste sólo surtirá efectos para el contribuyente que lo celebre, por lo que no constituirá precedente.

El procedimiento para la adopción de Acuerdos Conclusivos se regirá por los principios de flexibilidad, celeridad e inmediatez y carece de mayores formalismos ya que presupone la voluntad auténtica de las partes.⁹⁵

El procedimiento iniciará con la solicitud por escrito que presente el contribuyente, misma que deberá contener⁹⁶:

- I. Nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyente.
- II. Si se comparece a través de representante legal, se deberá presentar poder general para actos de administración, de dominio o bien con poder especial para la suscripción de Acuerdos Conclusivos.

⁹³ *Ibidem*, artículo 96.

⁹⁴ *Ibidem*, artículo 97.

⁹⁵ *Ibidem*, artículo 98.

⁹⁶ *Ibidem*, artículo 99.

- III. La designación, en su caso, para la designación de autorizados para oír y recibir notificaciones, así como el domicilio que se señale para tal efecto.
- IV. Que el escrito sea dirigido a la Procuraduría y firmado por el contribuyente o su representante legal.
- V. La mención e identificación precisa de los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora con los cuales no esté de acuerdo.
- VI. La calificación que pretende se dé a los hechos u omisiones respecto de los que solicita la adopción del Acuerdo Conclusivo, expresando los argumentos de fondo y razones jurídicas.
- VII. Los términos precisos con los que pretende que la autoridad acepte el Acuerdo.
- VIII. La mención de que, en todo lo manifestado, comparece bajo protesta de decir verdad.
- IX. Se anexaran los documentos, en copia simple, en los que se consigne la calificación de la autoridad revisora sobre los hechos u omisiones con los que el contribuyente no esté de acuerdo.

Es necesario que el contribuyente presente la identificación de los hechos u omisiones, así como la calificación que pretende, cuando esté de acuerdo y manifieste su voluntad para regularizar su situación fiscal, con el beneficio de la condonación de multas previsto en el Código Fiscal de la Federación.⁹⁷

Es menester mencionar que la presentación de la solicitud suspende⁹⁸:

- El plazo de los doce meses y en su caso dieciocho meses para concluir la visita domiciliaria, mismos que se establecen en el artículo 46-A primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

⁹⁷ *Ibidem*, artículo 99.

⁹⁸ *Ibidem*, artículo 101.

- El plazo de seis meses para que la autoridad notifique la resolución de contribuciones omitidas o el oficio de observaciones, mismos que se establecen en el artículo 50 primer párrafo del referido código.
- El plazo de la emisión de la resolución provisional tratándose de revisiones electrónicas, plazo que se prevé en el artículo 53-B del código citado.

Ahora bien, una vez que se presentó la solicitud, la Procuraduría en un plazo máximo de tres días hábiles, procederá a admitirla, y en caso de que proceda, requerirá en el Acuerdo de Inicio a la autoridad para que en un plazo máximo de veinte días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del requerimiento atienda el mismo, acompañando la documentación que considere conducente.⁹⁹

La autoridad revisora, al realizar su contestación podrá¹⁰⁰:

- a. Manifestar si acepta los términos del Acuerdo Conclusivo.
- b. Expresar con precisión, fundando y motivando, los diversos términos en que procedería su adopción.
- c. No aceptar los términos en que se plantea el Acuerdo, debiendo fundamentar y motivar su negativa.
- d. Acompañar la información y documentación que considere relevante sobre la calificación de los hechos u omisiones a los que se refiere la solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo.

⁹⁹ *Ibidem*, artículo 100.

¹⁰⁰ *Ibidem*, artículo 102.

La Procuraduría al recibir la contestación, en un plazo máximo de tres días hábiles acordará la recepción de la misma, de ser el caso que la autoridad acepte el Acuerdo Conclusivo, el expediente se turnará al área correspondiente para que elabore el respectivo Acuerdo en un plazo máximo de siete días, mismo que se notificará a las partes.

Las partes tendrán un plazo de tres días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, para hacer las observaciones que consideren pertinentes; desahogadas las observaciones o no producidas éstas, la Procuraduría citará sin mayor dilación a la autoridad revisora y al contribuyente, para llevar a cabo la suscripción del Acuerdo, mismo que se firmará en tres tantos, toda vez que se deberá entregar uno a cada una de las partes y el tercero permanecerá en los archivos de la Procuraduría.¹⁰¹

En caso de que la autoridad conteste en el sentido de proponer términos diversos a los expuestos por el contribuyente, la Procuraduría verificará que estos no sean en perjuicio del mismo; posterior a ello, proyectará el Acuerdo Conclusivo, mismo que notificará personalmente al contribuyente en un plazo máximo de cinco días hábiles, a efecto de que se manifieste en un mismo plazo; en su caso, la Procuraduría podrá convocar a mesa de trabajo, y de alcanzarse el consenso, se seguirá el procedimiento descrito en líneas anteriores.¹⁰²

Si la autoridad no acepte la adopción del Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría notificará al contribuyente y concluirá el procedimiento a través del acuerdo de cierre que corresponda, en el cual se podrán formular consideraciones acerca de si la negativa incide en violaciones graves y evidentes a los derechos del contribuyente.¹⁰³

¹⁰¹ *Ibidem*, artículo 103.

¹⁰² *Ibidem*, artículo 104.

¹⁰³ *Ibidem*, artículo 105.

La Procuraduría tiene la obligación de vigilar que en todo momento al suscribirse el Acuerdo Conclusivo¹⁰⁴, el contribuyente obtenga el beneficio de condonación de multas, en los términos y bajo los supuestos a que se refiere el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación.¹⁰⁵

2.3.10. Quejas y Reclamaciones.

Es principalmente el ejercicio de esta importante facultad lo que configura más claramente la función de la Procuraduría como el *Ombudsman* del contribuyente, ya que tiene como objeto el conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades.¹⁰⁶

El procedimiento iniciará con la solicitud escrita del contribuyente, misma que se podrá presentar en cualquier momento, a menos que, el acto que se reclame de las autoridades fiscales federales vaya a ser objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, caso en el cual la queja para efectos de la recomendación que le precediera deberá presentarse a más tardar dentro de los 15 días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación del acto o resolución a impugnarse con el apercibimiento de que, si no se presenta en el término antes indicado, se tendrá por no presentada.¹⁰⁷

El procedimiento comienza cuando el contribuyente presenta la solicitud o cuando una unidad administrativa lo remite al Área de Quejas.

¹⁰⁴ Los Acuerdos Conclusivos, sólo son procedentes en relación con visita domiciliaria y/o revisión de gabinete, tal y como se aclaró en el Criterio Normativo 00/2014/CFE emitido por el Servicio de Administración Tributaria el 02 de octubre de 2014.

¹⁰⁵ *Op. Cit.* artículo 107.

¹⁰⁶ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente, fracción III, artículo 5.

¹⁰⁷ *Ibidem*, artículo 18.

Las quejas serán admisibles sin importar si la presentaron de manera verbal, escrito, o inclusive en la página electrónica de la Procuraduría.¹⁰⁸

Es importante precisar que la queja será improcedente¹⁰⁹ cuando encuadre en alguno de los siguientes puntos:

- a. No se aporten los datos necesarios para la determinación de la existencia de los hechos objeto de la queja.
- b. La pretensión del promovente sea distinta a la competencia de la Procuraduría.
- c. Se actualice alguna hipótesis que de acuerdo a las normas sustantivas o de procedimiento aplicables, impidan la tramitación de la queja.

En caso de que la queja sea improcedente, se hará del conocimiento al promovente.

Cuando se reúnen los requisitos para que la queja sea Admitida, se elaborará el Acuerdo de Admisión con Requerimiento de Informe, para lo que se le dará un término de tres días hábiles a la autoridad para que informe lo que a su derecho convenga.¹¹⁰

En el informe que rinda la autoridad, ésta precisará si admite o no el acto materia de la queja, si considera que el mismo resulta o no violatorio de Derechos Fundamentales, razones que justifiquen la emisión y en su caso la subsistencia del mismo y, deberá anexar las constancias que apoyen el informe.¹¹¹

Con el objeto de reunir los elementos suficientes para concluir con el caso, la Procuraduría podrá emitir Acuerdo de Acciones de investigación en caso de que

¹⁰⁸ *Ibidem*, artículo 39.

¹⁰⁹ *Ibidem*, artículo 43.

¹¹⁰ *Ibidem*, artículo 44, fracciones I y II.

¹¹¹ *Ibidem*, artículo 44, fracción III.

sea necesario esclarecer o acreditar los hechos rendidos en el informe de la autoridad; Acuerdo de Requerimiento, cuando sea necesario que el contribuyente aporte mayores elementos y/o documentación, asimismo, para el caso en el que la autoridad haya dado a conocer cuestiones que eran desconocidas por el quejoso, para que éste en un término de tres días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación, manifieste lo que estime pertinente.¹¹²

La Procuraduría podrá solicitar información y documentación a terceros cuando lo considere necesario para poder tutelar los derechos del contribuyente.¹¹³

Durante la tramitación de la queja, la Procuraduría podrá establecer mesas de trabajo con la autoridad fiscal a efecto de buscar solución a la problemática planteada por el contribuyente.¹¹⁴

Existirá la acumulación de expedientes¹¹⁵ cuando:

- a. Sean invocados los mismos actos o violaciones.
- b. Cuando el quejoso, la autoridad y las violaciones materia de la queja, sean los mismos.
- c. Cuando los actos que se reclamen sean antecedentes o consecuencias de los otros, independientemente de que el quejoso y/o la autoridad sean idénticos o no.

¹¹² *Ibidem*, artículo 44, fracción IV.

¹¹³ *Ibidem*, artículo 44, fracción V.

¹¹⁴ *Ibidem*, artículo 44, último párrafo.

¹¹⁵ *Ibidem*, artículo 45.

Ahora bien, procederá la tramitación por separado¹¹⁶ de los expedientes en los casos siguientes:

- a. Cuando el promovente alegue violaciones con motivo de actos diversos cuyo estudio puede llevarse a cabo de manera individual.
- b. Cuando se tenga más de una pretensión y estas puedan ser satisfechas de mejor manera si se tratan por separado.

Concluido el procedimiento de queja, se dictará la Recomendación, Acuerdo de No Responsabilidad, Acuerdo de Remisión, Acuerdo de Reserva o en su caso el Acuerdo de Cierre¹¹⁷; independientemente de cuál de los anteriores sea emitido, éste deberá contener la consideración de los hechos, los argumentos, las pruebas, así como los elementos de convicción y las diligencias practicadas que obren en el expediente, en lo que resulten relevante para el caso.¹¹⁸

2.3.11. Sanciones.

Las sanciones son una facultad que el legislador le otorgó a la Procuraduría con el fin de que las autoridades fiscales federales lleven a cabo sus actos garantizando los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes.

Para ello, la Procuraduría podrá imponer a las autoridades fiscales las sanciones que prevé su Ley Orgánica.¹¹⁹

Las multas que podrá imponer la Procuraduría son las siguientes:

- a) Con entre cinco y diez salarios mínimos vigentes en el Distrito Federal elevados al mes cuando:

¹¹⁶ *Ibidem*, artículo 46.

¹¹⁷ *Ibidem*, artículo 38, fracción IV.

¹¹⁸ *Ibidem*, artículo 44, fracción VIII.

¹¹⁹ *Ibidem*, fracción VIII, artículo 5.

- I. No rindan el informe requerido en el plazo y términos establecidos, o no acompañen los documentos que sean necesarios para apoyar el informe, cuando el interesado haya cubierto los derechos respectivos, o no entreguen los documentos o den los datos adicionales solicitados por la Procuraduría. Se considerará agravante que motivará el monto máximo de la sanción, el que las autoridades al rendir sus informes, se conduzcan con falsedad u omitan información relevante del caso.
- II. No informen dentro del término de tres días hábiles siguientes de la notificación de las recomendaciones, si la acepta o no; y dentro de los diez días hábiles siguientes en caso de aceptarla, la entrega de los documentos que acrediten que ha cumplido con la misma.

Se impondrá el monto mínimo de la sanción en todos los casos, a menos de que se trate de autoridades reincidentes.

b) Con entre veinte y treinta salarios mínimos del Distrito Federal, elevados al mes, cuando no asistan a las reuniones periódicas establecidas en la fracción XIV, del artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En este caso la sanción sólo podrá ser impuesta por el titular de la Procuraduría o los Delegados en el ámbito de su competencia.

Se impondrá el mínimo de la sanción, cuando la autoridad sea omisa en asistir a una reunión convocada por la Procuraduría, no justifique su inasistencia con anticipación, pero posteriormente presente por escrito la causa justificada que motivo su inasistencia.

Se impondrá el máximo de la sanción cuando se trate de autoridades reincidentes.

La resolución que determine la sanción se emitirá dentro de los tres días siguientes a la comisión de la infracción correspondiente, y será debidamente notificada al funcionario sancionado.

Las multas deberán ser remitidas para su cobro hasta el momento en que se encuentren firmes. Se deberá remitir a las autoridades exactoras la información que precise el nombre y domicilio del funcionario sancionado, anexando copia certificada de la resolución así, como en su caso, cualquier otra constancia que se estime necesaria para su cobro.¹²⁰

¹²⁰ *Ibidem*, artículo 28. Lineamientos que Regulan las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigentes, Capítulo Décimo Primero.

CAPÍTULO 3

MECANISMOS NO JURISDICCIONALES PARA LA SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS.

3.1. Medios alternos para la solución de controversias.

La reforma al artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008, es en donde se reconocen a favor de los gobernados y como Derecho Fundamental, la posibilidad de que los conflictos también se puedan resolver a través de los mecanismos alternativos de solución de controversias; es decir, las partes son dueñas de su propio problema (litigio) y, por tanto, ellas son quienes deben decidir la forma de resolverlo, por lo que pueden optar por un catálogo amplio de posibilidades, en las que el proceso es una más. Los medios alternativos consisten en diversos procedimientos mediante los cuales las personas puedan resolver sus controversias, sin necesidad de una intervención jurisdiccional, y consisten en la negociación (autocomposición), mediación, conciliación y el arbitraje (heterocomposición).

Ahora bien, es menester reconocer que la mayoría de los sistemas jurídicos en el mundo presentan una amplia crisis que ha generado un alto grado de incertidumbre y lentitud en la resolución de los conflictos, además de crear inseguridad en su proceso, lo que lleva a generar un estado de derecho fallido.

Tiempo atrás, la mayoría de los conflictos se resolvían a través del sistema judicial del Estado, pero en la actualidad eso tiene una problemática importante, toda vez que los casos por resolver son innumerables, por lo que la resolución de los mismos se alarga; es así, como los mecanismos alternos de solución de controversias son utilizados con mayor frecuencia, sobre tales condiciones, se puede decir que esos mecanismos están generando un cambio significativo en los sistemas jurídicos, ello con el único objetivo de agilizar y resolver las controversias

de la mejor manera y mejorar el acceso a la justicia; en esa tesitura, lo que se trata de eliminar con la aplicación de estos mecanismos, es que las partes se constituyan en unos artífices de la solución de sus propias divergencias y acudan al proceso judicial exclusivamente en los casos en que sea estrictamente necesario.

3.1.2. Queja.

La queja para efectos del tema, se puede entender como el escrito que se presenta ante alguna autoridad administrativa cuando algún particular tiene una inconformidad respecto de un servicio proporcionado por una institución.

Asimismo, la queja es un mecanismo alternativo de solución de controversias, toda vez, que esta se presenta con el propósito de dar fin a un problema sin necesidad de llegar a la autoridad jurisdiccional.

El procedimiento de la queja depende de la normatividad que rijan a la autoridad administrativa competente para resolver el caso en particular.

3.1.2.1. La Reclamación dentro del procedimiento de la queja.

La *Reclamación* o *Reclamo*, es el derecho que se tiene para exigir que se cumpla algo al momento de presentar la queja, es decir, tener el derecho de solicitar la reparación del daño y/o perjuicio en el caso concreto.

3.1.3. Negociación.

De todas las alternativas al litigio, la negociación es la más básica y simple. Podría ser definida como «*el procedimiento a través del cual las partes en*

*un conflicto intercambian opiniones y establecen armoniosamente propuestas para llegar a un acuerdo».*¹²¹

Es importante destacar que la negociación se utiliza para prevenir el surgimiento de controversias, en virtud de que es un método rápido y simple, sin formalismos.

Es por ello que, cuando se habla de negociar, se hace referencia a una manera civilizada de resolver conflictos mediante un proceso de búsqueda para satisfacer los intereses de las partes conflintuadas. El resultado positivo de una negociación es, generalmente, una autocomposición.

Las principales características¹²² dentro de una negociación, son las siguientes:

- Dedicación a la búsqueda de un enfoque común que les permita a las partes resolver su conflicto.
- Analizar las soluciones específicas para intereses mutuos.
- Búsqueda de alternativas para satisfacer necesidades mutuas entre las partes.
- Selección de una solución idónea entre las partes tomando en cuenta los esfuerzos que se llevaron a cabo en todo el proceso de negociación.
- Intención de las partes de solucionar un conflicto en forma extrajudicial.
- Carece de toda formalidad.

De las características antes descritas, se desprende que el ánimo de las partes para resolver el conflicto es muy importante, en virtud de que este es un método autocompositivo, es decir, no existe un tercero que apoye a las partes a solucionar

¹²¹ Cfr. VITAL Méndez, Eduardo. *Medios Alternativos para la Resolución de Controversias en Materia Fiscal*. Themis. México, D.F. 2010. p. 5.

¹²² *Ibidem*. p. 6.

las diferencias, sino que las partes mismas son las encargadas de llevar el procedimiento, llegar a un acuerdo y cumplir el mismo por voluntad.

Cabe mencionar que en ocasiones interviene un tercero, por ejemplo, cuando se solicita la opinión de un experto o cuando las partes se ven representadas por un abogado o apoderado para la discusión de los puntos a resolver; en tales casos hay que resaltar el hecho de que los terceros participantes lo hacen en carácter de representantes de las partes, por lo que éstas deben de pasar por lo acordado por aquellos, o bien, la actuación de los terceros debe ser ratificada por los reales dueños del asunto.¹²³

3.1.4. Conciliación.

Conciliar supone avenimiento entre intereses contrapuestos, es decir, presupone la intención de solucionar pacíficamente el problema antes de llegar al ámbito jurisdiccional.

Así las cosas, la conciliación es el procedimiento por virtud del cual dos partes de un conflicto se reúnen con un tercero, ajeno e imparcial, que facilita la comunicación entre las personas enfrentadas para delimitar y solucionar el conflicto, y que además formula propuestas de solución.¹²⁴

Este proceso consiste básicamente en que un tercero interviene entre las partes en conflicto y trata de conciliar sus diferencias sobre base de concesiones recíprocas.

¹²³ Cfr. VADO GRAJEDAS, Luis Octavio. “Medios alternativos de resolución de conflictos”. Estudios en homenaje a Marcia Muñoz de Alba Medrano. Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México. Serie Doctrina Jurídica número 325, 1ª Edición, México, 2006. p. 379.

¹²⁴ *Ibidem*, p. 382.

En este instrumento resolutorio, es importante que el conciliador sea de preferencia un perito en la materia del conflicto, ya que no se debe limitar a mediar entre las partes, sino que tiene la obligación de proponer soluciones específicas.

La conciliación se puede clasificar en:

- Extrajudicial: Aquella que se da fuera de un proceso judicial, en ese sentido no constituye un presupuesto procesal.
- Intraprocesal: Se presenta al inicio o previa a un proceso, y en todo caso, su intento es un requisito procesal, esta se da generalmente en la etapa denominada “audiencia de conciliación”.

Las características¹²⁵ más destacadas en este procedimiento son las siguientes:

- ◆ Es un acto jurídico por el cual las partes recurren a un tercero para que les ayude a resolver un conflicto.
- ◆ Existe una verdadera autonomía de las partes.
- ◆ Es un mecanismo alternativo para solucionar conflictos, antes de acudir a instancias jurisdiccionales.
- ◆ El conciliador debe ser imparcial y neutral para resolver el conflicto entre las partes.
- ◆ El conciliador debe ser independiente de las partes.
- ◆ El conciliador debe conocer el conflicto.
- ◆ El conciliador pretende evitar un proceso ante instancias jurisdiccionales.
- ◆ El conciliador puede proponer soluciones al conflicto.

¹²⁵ Cfr. VITAL Méndez, Eduardo. *Medios Alternativos para la Resolución de Controversias en Materia Fiscal*. Themis. México, D.F. 2010. p. 7.

3.1.5. Mediación.

La mediación es el procedimiento en el cual dos partes de un conflicto se reúnen con un tercero, ajeno e imparcial, que facilita la comunicación entre aquellas para que puedan delimitar el conflicto y encontrar su solución.¹²⁶

Los aspectos fundamentales al momento de llevar a cabo una mediación son la voluntad de las partes y la colaboración de las mismas, ya que son elementos básicos para poder llegar a un acuerdo.

Por lo anterior, se precisa que la mediación hoy en día es una herramienta alterna al proceso judicial, y constituye un método sencillo para resolver las diferencias entre las partes.

En ese sentido, cuando se habla de negociar, se entiende que es una manera civilizada de resolver los conflictos mediante un proceso de búsqueda y formalización de acuerdos, buscando satisfacer los intereses de cada una de las partes; el objetivo de la mediación es obtener un resultado favorable para ambas partes cuando tengan un conflicto y reducir costos importantes.

La mediación es multidisciplinaria y requiere en su desarrollo de la aplicación de elementos no sólo jurídicos, sino también fundamentalmente psicológicos, de ahí que dentro de las técnicas psicológicas de la mediación siempre sea conveniente contemplar la creación de un clima positivo, la interrogación cuidadosa, la afirmación para reconducir el diálogo, la dirección activa de entrevistas, la escucha activa, la relación positiva, la descarga de comportamientos no deseables, la confrontación de incoherencias, la facilitación de información, tener presente

¹²⁶ Cfr. VADO GRAJALES, Luis Octavio. "*Medios alternativos de resolución de conflictos*". Estudios en homenaje a Marcia Muñoz de Alba Medrano. Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México. Serie Doctrinaria Jurídica número 325, 1ª Edición México, 2006. p. 381.

cuáles son las formas o medios en que se puede aplicar la reparación, restitución o rehabilitación del daño causado.

Las características de la Mediación¹²⁷ son:

- ◆ La decisión es de las partes y no del mediador.
- ◆ Es ágil, de fácil acceso y rápida solución.
- ◆ Es flexible en cuanto a contenidos, formas, procedimientos, alcances.
- ◆ Es una herramienta de fortalecimiento y reconstrucción de relaciones sociales.
- ◆ No está sujeta a requisitos formales.
- ◆ Es informal y privada.

3.1.6. Arbitraje.

El arbitraje es una forma heterocompositiva de solución de controversias, en la que un tercero perito en la materia, emitirá una resolución que terminará con el conflicto de las partes.

El procedimiento del arbitraje puede definirse como *«el sometimiento de un litigio a un tercero neutral ajeno a las partes que lo deciden mediante una resolución, llamada laudo, vinculativa para las partes, cuya ejecución obligatoria queda encomendada a un juez, previa homologación que ésta haga del laudo»*.¹²⁸

¹²⁷ Cfr. VELÁSQUEZ RESTREPO Lina María. *Noción de la Teoría del Conflicto, Generalidades de los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias*. Sello Editorial. Medellín, Colombia. 2010. p. 477

¹²⁸ *Op. Cit.*, p. 386.

Como ya se mencionó, la resolución en la cual se manifestará el arreglo de las partes se denomina *laudo*, cabe precisar que aunque esta resolución es vinculatoria para los litigantes, ésta no posee fuerza ejecutiva por sí misma, por lo que su ejecución sólo podrá lograrse acudiendo a un juez que la ordene, mismo que no está obligado a realizar el análisis del mismo, sino, sólo otorgará un reconocimiento a la decisión del árbitro. Así también, el laudo no constituye una definitiva para los efectos del amparo, independientemente de que en la sustanciación de dicho incidente se hayan observado o no los requisitos y formalidades de un verdadero juicio.

El arbitraje tiene como fundamento la obligatoriedad el acuerdo celebrado entre las partes para someter un determinado litigio a la decisión del árbitro, este acuerdo puede ser mediante cláusula compromisoria incluida en un contrato o la forma de un acuerdo independiente (compromiso arbitral).¹²⁹

Cabe mencionar que una vez celebrado el compromiso arbitral y durante la tramitación del juicio arbitral, las partes no podrán llevar el litigio a los tribunales, a menos que revocaran, de común acuerdo, el compromiso o la cláusula.¹³⁰

Ahora bien, independientemente del acuerdo entre las partes, es necesario realizar otro acuerdo entre ellas y el árbitro –el contrato de arbitraje–, en el que este último acepte el nombramiento de árbitro y se defina los derechos y obligaciones tanto de éste como de las partes en el litigio.

3.2. Medios alternos para la solución de controversias en materia fiscal.

Cuando un contribuyente se encuentra en escenarios de error en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y en consecuencia la autoridad fiscal considere que es necesario ejercer facultades de comprobación con el objeto de

¹²⁹ Código de Comercio vigente, artículo 1416.

¹³⁰ Cfr. OVALLE Fabela, José. *Derecho Procesal Civil*. 9ª edición. Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V. México. 2003. p. 349

que el contribuyente cumpla cabalmente las referidas obligaciones, con estricto apego a la legislación de la materia, es necesario tener presente que el pagador de impuestos tiene opciones para resolver de manera pacífica y alterna antes de acudir a la instancia jurisdiccional a someter el caso a la decisión de un juez, a esto se le denomina «métodos alternos de solución de controversias».

3.2.1. Consulta.

La consulta fiscal es *la acción que ejercen los particulares al pedir un dictamen al fisco representado por el Servicio de Administración Tributaria, respecto de la aplicación de las normas fiscales y aduaneras, así como asuntos de su competencia.*¹³¹

El fundamento legal de esta figura lo encontramos en los artículos 8 y 35, fracción V de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 34 y 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 9 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

El particular que consulte a la autoridad fiscal puede estar motivado por alguna de las siguientes razones¹³²:

- a) Una duda sobre la aplicación de una disposición jurídica, referida al supuesto concreto en el cual él se encuentre.

- b) La necesidad de contar con documentos que sustenten la defensa que eventualmente hará de sus intereses jurídicos antes los que considere agravios en su contra, y

¹³¹ VALTIERRA Guerrero, Joan Irwin. Aspectos Generales de la Consulta Fiscal. *Prontuario de Actualización Fiscal*. [En línea]. 19 septiembre 2013. [Fecha de consulta 01 de septiembre de 2014]. Disponible en: <<http://www.e-paf.com/horapaf/Consulta%20Fiscal.pdf>>

¹³² Cfr. AMAYA Rivera, Heriberto Anselmo. *La consulta a la autoridad fiscal y su proyección en juicio*. Tesis (Licenciado en Ciencias Jurídicas). Monterrey, México. Facultad de la Escuela de Derecho. Noviembre 1983. p. 51.

c) La combinación de los dos supuestos anteriores.

Para poder presentar una consulta ante la autoridad, es necesario que ésta sea referente a situaciones reales y concretas¹³³, asimismo, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

1. Que la consulta contenga los antecedentes y circunstancias de la situación que la originaron, percatándose de que estos no hayan sido modificados con posterioridad a la presentación de la consulta.
2. Que la consulta que se formule sea antes de que la autoridad ejerza facultades de comprobación respecto a las situaciones que originan la misma.

Cabe mencionar que la autoridad no quedará vinculada con la respuesta que dé a la consulta cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o la legislación aplicable haya sido modificada.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que la respuesta que emite la autoridad, constituye un acto de aplicación de las disposiciones legales en que se funde, susceptible de ser impugnada a través del juicio de amparo, siempre que se haya planteado una situación real y concreta, y se trate del primer acto de aplicación en perjuicio del quejoso.¹³⁴

La consulta deberá ser resuelta por la autoridad en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la misma, transcurrido dicho plazo y de ser el caso que no se notifique la resolución, el contribuyente podrá considerar que se resolvió negativamente e interponer los medios de defensa correspondientes, siempre y cuando haya transcurrido el plazo y mientras no se emita resolución, o en caso contrario esperar a que ésta se dicte.¹³⁵

¹³³ Código Fiscal de la Federación vigente, artículo 34.

¹³⁴ *Cfr.* Tesis 2a./J. 2/2007. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. t. XXV. p. 491.

¹³⁵ *Op. Cit.* artículo 37.

Ahora bien, en caso de que la autoridad considere que la resolución administrativa favorable a un particular es equívoca, podrá interponer «juicio de lesividad»¹³⁶, mismo que podrá interponer ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹³⁷ en un plazo de cinco años contados a partir de que ésta se haya emitido, cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable al particular; en caso de que la resolución haya producido efectos de tracto sucesivo, se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto; cuando haya sido total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.¹³⁸

En ese sentido, se colige que existe una inseguridad jurídica respecto de las resoluciones favorables que dicte la autoridad fiscal concedida a un particular, ya que ésta podrá interponer juicio de lesividad cuando considere que la misma causa un perjuicio al interés de la Hacienda Pública.

No obstante lo anterior, la consulta sigue siendo un medio alternativo para resolver conflictos entre particular-autoridad exactora, antes de someter la controversia ante la decisión de un juez.

3.2.2. Negociación ante la autoridad fiscal.

La negociación se puede dar cuando la autoridad fiscal ejerce facultades de comprobación, se considera ello, toda vez que al momento en que el contribuyente se encuentra en la fase de proporcionar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, podrá negociar con la autoridad y así optar por corregir su situación fiscal.

¹³⁶ Diccionario de la Real Academia Española lo define como Perjuicio.

¹³⁷ *Op. Cit.* artículo 36.

¹³⁸ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente, artículo 13, fracción III.

Esto es, como bien sabemos en el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad, ésta deberá levantar actas parciales en la que el visitador hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que conozca; ahora bien, entre la última acta parcial y el acta final, deberán trascurrir cuando menos veinte días, en los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como también podrá optar por corregir su situación fiscal, es decir, negociar con la autoridad fiscal para llegar a un convenio en el cual el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales; ahora bien, ese plazo se podrá ampliar por quince días más cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, esto sucederá siempre y cuando el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.¹³⁹

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, prevé que el pagador de impuestos tiene derecho a ser oído en el trámite administrativo previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal¹⁴⁰, y con ello estar en la posibilidad de corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que las autoridades fiscales lleven a cabo.¹⁴¹

En esa tesitura, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la información realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el periodo objeto de revisión, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento al contribuyente y la conclusión de la revisión de que se trate.¹⁴²

Cabe mencionar que el artículo 14 de la Ley en mención, establece que el contribuyente podrá corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal y hasta

¹³⁹ *Op. Cit.* artículo 46, fracción IV.

¹⁴⁰ Ley Federal de los Derechos del Contribuyente vigente, artículo 2, fracción XI.

¹⁴¹ *Ibidem*, artículo 2, fracción XIII.

¹⁴² *Ibidem*, artículo 16, primer párrafo.

antes de que se le notifique la resolución que determine las contribuciones omitidas, sin que este sujeto a la autorización de la autoridad; es decir, este beneficio opera de pleno derecho y por disposición expresa de la ley.

Este medio alternativo previo a llegar a un proceso ante la autoridad jurisdiccional, lo que procura es la defensa fiscal del contribuyente en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad exactora, mismo que debe ser respetada por estas autoridades.

Cabe recordar que en enero de 2014 se incluyó en la legislación fiscal la forma eficiente en que el contribuyente negocie con la autoridad fiscal, es decir, lo que conocemos como «Acuerdos Conclusivos», los cuales ya se explicaron con anterioridad.

Así las cosas, la negociación ante la autoridad exactora como mecanismo alterno para solucionar controversias en materia fiscal, es otra forma de evitar que se liquide al contribuyente y con ello éste interponga algún medio de defensa ante la autoridad jurisdiccional; cabe mencionar que la desventaja de este medio es, que la autoridad tiene la facultad de tomar en consideración o no las propuestas del contribuyente, así como hacer validos o no los documentos que se ofrezca.

3.2.3. Condonación.

En materia fiscal, es la forma en cómo la autoridad otorga beneficios al contribuyente, sin embargo, éste debe de cumplir con los requisitos que el Servicio de Administración Tributaria establezca para que pueda ser acreedor a los mismos.

Es decir, lo anterior remarca que la autoridad busca que los contribuyentes de una forma u otra lleguen a una negociación con el objeto de cumplir sus obligaciones fiscales y no lleguen a resolver sus diferencias ante las autoridades jurisdiccionales.

Cabe mencionar que la autoridad exactora tiene la facultad de solicitar la información que considere necesaria para otorgar el beneficio de la condonación parcial o total al pagador de impuestos, es decir, como en los casos anteriores, queda a capricho de ésta el beneficiar o no al contribuyente, toda vez que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% de las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, para lo cual como ya se hizo mención, el Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

La solicitud de condonación de multas no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la autoridad al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa con que cuenta el contribuyente. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el contribuyente posee el interés jurídico para promover Juicio de Amparo Indirecto, toda vez, que la resolución que emite la autoridad puede ocasionar una lesión a la esfera jurídica del contribuyente.¹⁴³

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.¹⁴⁴

¹⁴³ Cfr. Tesis 2ª./J. 86/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, julio de 1999, p. 144.

¹⁴⁴ Código Fiscal de la Federación vigente, artículo 74.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público determina los requisitos a cumplir para poder obtener el beneficio de la condonación en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del año que corresponda, asimismo, lo realiza en la Miscelánea Fiscal.

Para el año 2013 los requisitos necesarios para solicitar la condonación se establecieron en el transitorio tercero de la Ley de Ingresos de la Federación para ese ejercicio fiscal; asimismo, en la *PRIMERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013*, se precisó el procedimiento a seguir.

De manera general el proceso¹⁴⁵ que se sigue para la solicitud de condonación y la autorización o negación de la misma, es el siguiente:

1. El contribuyente deberá ingresar a la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria y seleccionar la opción “Ponte al Corriente”, para lo cual se deberá acreditar con la Firma Electrónica Avanzada.
2. El sistema mostrará un listado que desplegará todos los adeudos controlados por la autoridad susceptibles del beneficio de condonación con los importes actualizados, importe a condonar e importe a pagar.
3. En los casos en que resulte cantidad a pagar, el contribuyente generará en el sistema el documento que contiene la línea de captura para realizar el pago de la parte no condonada y una vez efectuado este último, concluirá el trámite.
4. Transcurridos 30 días a la fecha en que se hubiera efectuado el pago, el contribuyente, que así lo solicitó, podrá descargar del sistema la resolución derivada de su trámite, la cual contendrá la Firma Electrónica Avanzada del funcionario competente.

¹⁴⁵ Cfr. Diario Oficial de la Federación. *PRIMERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013*. [En línea]. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 19 de febrero 2013. [Fecha de consulta: 05 de septiembre de 2014]. Disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5288222&fecha=19/02/2013

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente también contempla este beneficio en su artículo 17, en el cual, medularmente, se establece lo siguiente:

- ◆ *Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas; cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones.*
- ◆ *Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.*
- ◆ *El contribuyente podrá realizar el pago en parcialidades, siempre que haya garantía del interés fiscal.*

Las solicitudes de condonación de multas es una opción para los pagadores de impuestos, sobre todo para las personas físicas que por desconocimiento de las leyes fiscales incurrir en infracciones, por lo que es necesario que la autoridad se dé a la tarea de dar mayor y mejor información a los contribuyentes, sin embargo, el contribuyente también está obligado a investigar y conocer sus obligaciones en materia fiscal.

3.2.4. Procedimiento amistoso ante la autoridad competente.

El «Procedimiento Amistoso» es un mecanismo alternativo de solución de controversias en materia fiscal utilizado en el ámbito internacional; México forma parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE),

en consecuencia ha firmado tratados para evitar la *doble tributación*, los países¹⁴⁶ con los que suscribió los mismos son:

Alemania	China	India	Panamá	Rumania
Argentina	Colombia	Indonesia	Países Bajos	Rusia
Australia	Estados Unidos	Islandia	Perú	Singapur
Austria	Emiratos Árabes	Kuwait	Polonia	Sudáfrica
Bahréin	Estonia	Letonia	Qatar	Suiza
Barbados	Grecia	Lituania	Reino Unido	Ucrania
Brasil	Hungría	Luxemburgo	República Checa	Uruguay
Canadá	Hong Kong	Nueva Zelanda	República Eslovaca	

Se entiende por *convenio fiscal* al acuerdo formal entre dos países sobre el reparto de las potestades tributarias entre ellos cuando la legislación interna de estos simultáneamente es aplicable a un contribuyente, o cuando un mismo aspecto es materia del pago de contribución; en ese sentido, el objeto de un convenio fiscal es eliminar la doble imposición previniendo la evasión fiscal.

La *doble imposición* puede definirse como la aplicación de impuestos sobre un mismo aspecto en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente.

El Procedimiento Amistoso es utilizado cuando existen dudas en relación con la aplicación del *convenio fiscal* o cuando existan casos de *doble tributación* no previstos en el mismo.

Ahora bien, cuando una persona considere que las medidas adoptadas por las autoridades tributarias de uno o de ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no esté conforme con las disposiciones del convenio, podrá

¹⁴⁶ Cfr. Página electrónica del Servicio de Administración Tributaria. [Fecha de consulta: 28 de abril de 2014]. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx

someter su caso a la autoridad competente de su Estado nacional o del que es residente; en caso de que no fuera residente de alguno de los países, podrá presentar su solicitud ante el país del cual sea nacional.¹⁴⁷

Así las cosas, es menester precisar que el Procedimiento Amistoso depende de lo establecido por lo países parte en el convenio suscrito; esto desarrollado *grosso modo*.¹⁴⁸

3.2.5. Acuerdos anticipados de precios.

Para poder explicar los Acuerdos Anticipados de los Precios de Transferencia es necesario comenzar por dar una definición de lo que éstos son:

Se conoce como *precios de transferencia* a los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas fiscalmente; el precio de transferencia, dentro del *marketing* empresarial es el precio que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona. Mediante este precio se transfieren mercancías, servicios, beneficios, etc. entre ambas empresas. Una le puede vender a la otra a un precio diferente al de mercado, superior o inferior a dicho precio; esto indica que el precio de transferencia no sigue las reglas de una economía de mercado, es decir, no siempre se regula mediante la oferta y la demanda.¹⁴⁹

Ahora bien, se define a los Acuerdos Anticipados de Precios como «*convenios que, en forma previa a la realización de las operaciones entre empresas vinculadas, fijan los criterios a utilizar (métodos comparables, ajustes de comparabilidad, supuestos críticos sobre eventos futuros) para la determinación*

¹⁴⁷ Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta y su protocolo, artículo 26.

¹⁴⁸ Expresión latina que significa: De manera general, sin entrar en detalles.

¹⁴⁹ Cfr. HERNÁNDEZ Vázquez, Olga. JUSTO Alonso, Ángela. Precios de transferencia*. *Instituto de Estudios Fiscales*. [En línea]. Volumen 15/2012. [Fecha de consulta: 01 septiembre 2014]. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf

*del precio de transferencia para dichas transacciones y por un período determinado de tiempo».*¹⁵⁰

Los Acuerdos Anticipados de Precios pueden ser:

- ◆ Unilaterales (APA): Cuando el contribuyente hace la solicitud a la autoridad fiscal.
- ◆ Bilaterales (BAPA): Son solicitudes independientes, pero concertadas, ante dos autoridades fiscales.
- ◆ Multilaterales (MAP): Es un instrumento para evitar la doble tributación; implica el acuerdo de dos o más administraciones tributarias.¹⁵¹

Su fundamento legal se encuentra en el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación; su periodo de vigencia es de 5 años, contando el ejercicio en que se solicita, el ejercicio inmediato anterior y por los tres ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se solicita, no obstante, se puede extender la duración del mismo cuando existe un procedimiento amistoso al amparo de un tratado internacional.

El proceso para obtener un Acuerdo Anticipado de Precios es el siguiente:

1. El contribuyente presenta una solicitud en términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación; para el caso de los acuerdos bilaterales, deberá precisar el convenio entre México y el país con el que se tendrá la negociación.

¹⁵⁰ *Glosario de Términos Fiscales*. (Sin fecha). Recuperado el 04 de septiembre de 2014. De <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

¹⁵¹ Servicio de Administración Tributaria. *Acuerdos Anticipados de Precios (APA's y MAP's) descripción general*. [En línea]. Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia. 2012. [Fecha de consulta: 04 septiembre 2014]. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/grandes_contribuyentes/Documents/APAS_Descripcion_general.pdf

2. Hacer el pago de Derechos al cual hace referencia el artículo 53-H de la Ley Federal de Derechos.

Una vez realizado lo anterior, la autoridad deberá analizar la solicitud y la documentación presentada por el contribuyente y en caso de ser necesario, se realizan juntas y/o requerimientos de información formales y, una vez lo anterior, se emitirá la resolución con la respuesta a la consulta formulada.¹⁵²

Ahora bien, para los acuerdos multilaterales el procedimiento¹⁵³ que se sigue es el siguiente:

1. Solicitud de inicio de procedimiento amistoso.
2. Aviso entre autoridades del inicio de procedimiento.
3. Solicitudes de información (ambas autoridades) al contribuyente como parte del procedimiento.
4. Intercambio de cartas entre autoridades competentes.
5. Intercambio de *position papers*¹⁵⁴ entre autoridades.
6. Reunión bilateral cuando es necesario.
7. Conclusión: Intercambio de cartas de acuerdo y resolución para el contribuyente.

Cabe precisar que el periodo que tarde la autoridad en emitir una resolución depende de la agilidad con que el contribuyente presente la información y documentación necesaria y/o en su caso la otra autoridad involucrada.¹⁵⁵

¹⁵² *Idem.*

¹⁵³ *Idem.*

¹⁵⁴ En los negocios y la política es un informe por escrito explicando la actitud o las intenciones de alguien con respecto a un asunto en particular.

¹⁵⁵ Servicio de Administración Tributaria. *Preguntas frecuentes (FAQ) "Acuerdos Anticipados de Precios"*. [En línea]. Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia. 2011. [Fecha de consulta: 04 septiembre 2014]. Disponible en:

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/grandes_contribuyentes/Documents/FAQ_APA.pdf

El programa de Acuerdos Anticipados de Precios es un proceso flexible de solución de controversias en materia de precios de transferencia, mediante el cual el contribuyente propone una metodología de precios de transferencia, proporcionando toda la información cuantitativa y cualitativa necesaria para demostrar que dicha metodología es la más apropiada de acuerdo a las condiciones de la transacción y de las disposiciones fiscales vigentes.

En esa tesitura, es importante que el proceso de negociación sea llevado a cabo por personas con amplios conocimientos en materia de precios de transferencia, del negocio del contribuyente, de la legislación fiscal local e internacional que se aplique a la transacción o a la actividad principal del contribuyente.

3.2.6. Otros mecanismos contemplados en el Código Fiscal de la Federación.

Existen otros mecanismos establecidos en el Código Fiscal de la Federación que posiblemente no son tan utilizados como los mecanismos anteriormente expuestos, ello quizá porque son acercamientos directos con la autoridad exactora, por lo que el contribuyente se puede encontrar en un estado de inseguridad jurídica.

3.2.6.1. Aclaración de resoluciones.

Cuando se trate de resoluciones en relación con imposición de multas por obligaciones omitidas, omisiones por errores aritméticos en las declaraciones, infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, incumplimiento en requerimientos, datos incompletos o errores en declaraciones, solicitudes y avisos y/o aviso de cambio de domicilio no presentado o presentado fuera de plazo, el particular podrá acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución, así como en los casos en los que la autoridad fiscal determine

mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que considere pertinentes, asimismo, la autoridad tiene seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas.¹⁵⁶

La duda en este caso es, ¿en qué momento queda debidamente integrado el expediente? y ¿qué se entiende por debidamente integrado?

Cabe mencionar que este medio no constituye instancia ni interrumpe los plazos para que los particulares puedan interponer algún medio de defensa, ahora bien, las resoluciones emitidas por los particulares no podrán ser impugnadas.

En ese sentido, y teniendo una laguna en la que se desconoce cuándo queda debidamente integrado el expediente, el particular se encuentra ante inseguridad jurídica, toda vez, que pudiese suceder que precluya su derecho a interponer medio de defensa alguno, aunado a que la resolución que obtenga por parte de la misma autoridad fiscal no puede ser impugnada ante Tribunal.

3.2.6.2. Revisión discrecional de resoluciones desfavorables.

El Código Fiscal de la Federación prevé que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Código Fiscal de la Federación vigente, artículo 33-A, fracción

¹⁵⁷ *Ibidem*, artículo 36, penúltimo y último párrafos.

Cabe mencionar que no constituye instancia, así como que las resoluciones que dicte al respecto la autoridad no podrán ser impugnadas por el contribuyente.

Por consiguiente, se aprecia que se establece un mecanismo de revisión o reconsideración administrativa conforme a los requisitos siguientes:

- a) Que se trate de resoluciones dictadas por los subordinados jerárquicamente de las autoridades fiscales revisoras.
- b) Que se demuestre fehacientemente que la resolución de mérito hubiere sido emitida en contravención a las disposiciones fiscales.
- c) Que la modificación se efectuó a favor del contribuyente.
- d) Que el contribuyente no hubiere interpuesto medio de defensa alguno, habiendo transcurrido los plazos para su interposición.
- e) Que el crédito fiscal no hubiere prescrito.

Por lo anterior, se advierte que la reconsideración administrativa constituye un mecanismo excepcional de autocontrol de legalidad de los actos administrativos, es decir, se prevé un procedimiento oficioso a través del cual las autoridades fiscales revisen sus propios actos para modificarlos o revocarlos cuando el contribuyente se encuentre imposibilitado para hacer valer algún medio de defensa legal en contra de aquellos que les fueron desfavorables, pero que notoriamente son ilegales; por lo que, dicho mecanismo no constituye un recurso administrativo ni una instancia jurisdiccional.

Por lo tanto, si bien es cierto que dicho mecanismo no constituye una instancia, entendida como el recurso o juicio previsto en la ley, de naturaleza jurisdiccional a través del cual pudiera revocarse o modificarse un acto de autoridad, también lo es que sí constituye una alternativa de defensa de carácter excepcional para el contribuyente que ya no esté en posibilidad de hacer valer alguno de los medios de defensa legal en contra de una resolución que le fue desfavorable, pero que

notoriamente le asiste la razón; esto es, se trata de un mecanismo que vela por la legalidad de las resoluciones emitidas por una autoridad fiscal y, en ese sentido, se busca impedir la afectación del particular.

3.3. El procedimiento de queja ante diferentes organismos en México.

México es un país en el cual la queja ha sido un mecanismo alternativo de solución de controversias muy utilizado, es por ello que se han creado diferentes organismos y/o instituciones que se encargan de proteger los derechos de los ciudadanos a través de esta figura.

De manera positiva esto coadyuva a disminuir la carga de trabajo de los tribunales, sin embargo, por otro lado, el que la queja se haya convertido en un proceso importante para la resolución de problemas, significa que los servicios que se prestan o se brindan en México son deficientes.

En el siguiente subtema, se desarrollara el procedimiento de queja que se lleva a cabo en algunos organismos mexicanos.

3.3.1. Comisión Nacional de Derechos Humanos.

La Comisión Nacional de Derechos Humanos es uno de los organismos más reconocidos en el sistema jurídico, ante esta Comisión se presentan quejas cuando una autoridad viola los derechos de alguna persona, ésta podrá presentarse personalmente, por un representante legal, o en caso de que la persona se encuentre privada de su libertad o se desconozca su paradero, un familiar, un vecino o inclusive un menor de edad podrá presentar la queja, tratándose de personas que por sus condiciones físicas, mentales, económicas y culturales, no tengan la capacidad efectiva de presentar quejas de manera directa, lo podrá hacer una institución no gubernamental legalmente constituida; para el caso en que es presentada por un indígena o extranjero que no hable español, se

proporcionara un traductor sin costo alguno. De manera general no se admite comunicaciones anónimas, no obstante, si de ser el caso es necesario, la Comisión mantendrá estricta confidencialidad.

El escrito de queja deberá contener los datos generales del quejoso, los documentos probatorios y un breve relato de los hechos; en casos de urgencia la queja se podrá presentar por medios electrónicos e inclusive por vía telefónica.

La queja deberá presentarse dentro del plazo de un año a partir de que se ejecutó el acto que se considera violatorio de Derechos Humanos o a partir del momento en que el quejoso tuvo conocimiento de los mismos, sólo en casos excepcionales, la Comisión podrá ampliar el plazo.

Una vez recibida la queja, se le asignará un número de expediente y la Dirección General de Quejas y Orientación la turnará a la Visitaduría General correspondiente para efectos de su calificación, los cuales podrán ser:

- ◆ Presunta violación a Derecho Humanos.
- ◆ No competencia de la Comisión para conocer de la queja.
- ◆ No competencia de la Comisión con la necesidad de realizar orientación jurídica.

Cuando una queja no se refiera a violaciones a los derechos a la vida, a la integridad física o psíquica u otras que se consideren especialmente graves por el número de afectados o sus posibles consecuencias, la Comisión intentará una conciliación entre las partes involucradas, siempre con el interés supremo de respetar los Derechos Humanos de los afectados.

Si la queja es calificada como presuntamente violatoria de Derechos Humanos, el visitador responsable de atender el asunto mantiene estrecho contacto con los interesados, a fin de informarles sobre los avances generales del expediente de queja.

Es importante mencionar en qué casos la Comisión es competente para conocer una queja, los cuales son los siguientes:

- ◆ Cuando las autoridades administrativas de carácter federal, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, cometan actos u omisiones que violen los Derechos Humanos.
- ◆ Cuando una persona cometa un ilícito con la tolerancia o anuencia de algún servidor público o autoridad federal, o cuando estos últimos se nieguen, sin fundamento, a ejercer las atribuciones que legalmente les correspondan en relación con dichos ilícitos; particularmente tratándose de conductas que afecten la integridad física de las personas.
- ◆ Cuando se presenten inconformidades por las omisiones o por la inactividad en que incurran las Comisiones Estatales de Derechos Humanos, así como por la insuficiencia en el cumplimiento de sus recomendaciones, por parte de las autoridades locales.

Cabe mencionar que las quejas presentadas ante la Comisión, así como las resoluciones y las recomendaciones formuladas por este Organismo, no afectan el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a lo dispuesto por las leyes. En este sentido, no se suspenden ni se interrumpen los plazos y términos establecidos en los distintos procedimientos legales para hacer valer un derecho.

Los servicios que presta este organismo son gratuitos, es decir, no tiene costo alguno y no se requiere de los servicios de un licenciado en derecho para poder solicitar los mismos.¹⁵⁸

3.3.2. Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación.

La queja puede ser presentada por cualquier persona para hacer del conocimiento al Consejo las omisiones o prácticas sociales discriminatorias, atribuidas a particulares, personas físicas o morales, así como a personas servidoras públicas federales y a los poderes públicos federales.

Toda persona, organizaciones de la sociedad civil o colectividades podrán denunciar presuntos actos, omisiones o prácticas sociales discriminatorias ante el Consejo, por sí, o por medio de un representante, independientemente de que tengan vínculos o no con la persona agraviada.

La queja podrá ser presentada de forma personal, a través de vía telefónica, fax, correo electrónico, página electrónica o por escrito.

Cabe mencionar que las quejas presentadas por vía telefónica, fax, por la página electrónica institucional o el correo electrónico institucional, deberán ratificarse dentro de los cinco días hábiles siguientes a su presentación, pues de lo contrario se tendrán por no presentadas.¹⁵⁹

Las quejas que se presenten ante el Consejo sólo podrán admitirse dentro del plazo de un año, contado a partir de que se haya iniciado la realización de los presuntos actos, omisiones o prácticas sociales discriminatorias, o de que la persona peticionaria tenga conocimiento de estos.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Página electrónica de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos. [Fecha de consulta: 15 de mayo de 2014]. Disponible en: http://www.cndh.org.mx/Como_Presentar_Queja

¹⁵⁹ Cfr. Ley Federal para Prevenir y Eliminar la Discriminación vigente, artículo 49, segundo párrafo.

¹⁶⁰ *Ibidem*, artículo 44.

Cuando la queja es calificada como un presunto acto, omisión o práctica social discriminatoria, se solicitará un informe en relación a los hechos a la persona particular, servidora pública federal o poder público federal a quien se atribuye la conducta discriminatoria, el cual deberá rendir dentro del plazo máximo de diez días hábiles siguientes al de la fecha de su notificación.

De forma inicial, el Consejo podrá someter a las partes a un procedimiento de conciliación. De existir acuerdos en ésta, se suscribirá el convenio respectivo, que tendrá autoridad de cosa juzgada y aparejada ejecución.¹⁶¹

Ahora bien, de no lograrse la conciliación entre las partes, se abrirá la etapa de investigación o se determinará la queja de considerar el Consejo que cuenta con los elementos o prueba para ello.¹⁶² En la etapa de investigación el Consejo podrá efectuar todas las acciones que juzgue convenientes para el mejor conocimiento del asunto.

De acreditarse el acto, la omisión, o la práctica social discriminatoria imputable a particulares o personas servidoras públicas federales o poderes públicos federales, se formulará la correspondiente resolución por disposición, a través de la cual se señalarán las medidas administrativas y de reparación que correspondan. El seguimiento y la verificación del cumplimiento de convenios y resoluciones por disposición se llevan a cabo por el Consejo.

Las personas servidoras públicas federales a quienes se les compruebe que cometieron actos, omisiones o prácticas sociales discriminatorias, además de las medidas administrativas y de reparación que se les impongan, quedarán sujetas a las responsabilidades en que hayan incurrido, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.¹⁶³

¹⁶¹ *Ibidem*, artículo 70.

¹⁶² *Ibidem*, artículo 72.

¹⁶³ *Ibidem*, artículo 79 Ter.

3.3.3. Procuraduría Federal del Consumidor.

Se podrá presentar una queja ante la Procuraduría cuando algún proveedor o prestador de servicios no respete precio, cantidades, plazos, términos, entregas, condiciones, modalidades, características, garantías, intereses y demás compromisos referentes a la operación celebrada en forma verbal o escrita.

Los requisitos que deberá contener la queja son¹⁶⁴:

- I. Nombre y domicilio del consumidor.
- II. Nombre y domicilio del proveedor que aparece en el contrato, comprobante o recibo. En caso de no aparecer en ninguno de estos documentos, señalar el lugar donde puede ser localizado.
- III. Descripción del bien o servicio que se reclama y la narración de los hechos que dieron lugar a la queja.
- IV. Formato de recepción de queja, mismo que se encuentra en la página web de la Procuraduría.

La presentación de una queja es el inicio del procedimiento conciliatorio, el proceso por el cual la Procuraduría atiende la inconformidad de un consumidor contra un proveedor. El procedimiento abarca desde la presentación de la queja hasta el acuerdo entre ambos, mediado por un abogado conciliador de la Procuraduría. El acuerdo puede resultar en la restitución o devolución del monto pagado por el bien o servicio y, en su caso, bonificación o indemnización por daños ocasionados al consumidor.

¹⁶⁴ Ley Federal de Protección al Consumidor vigente, artículo 99.

Cabe mencionar que la Procuraduría no tiene poder legal para obligar al proveedor a cumplir con todo lo reclamado por el consumidor afectado, aunque sí para citarlo a conciliar y buscar la mejor manera de llegar a un acuerdo que deje satisfechas a las partes.

Si mediante el procedimiento conciliatorio no se logra un acuerdo, o se prefiere explorar otras opciones, la Procuraduría ofrece herramientas legales alternativas para defensa de los derechos del consumidor, como el arbitraje y el dictamen.

◆ Dictamen:

Cuando el proveedor no quiere conciliar con el consumidor, la Procuraduría puede entregar a este último un documento llamado "dictamen" en el que se pone en pesos y centavos el monto que el proveedor debería darle al consumidor afectado.

El dictamen es un título no negociable a favor del consumidor, con el cual se puede acudir a los tribunales competentes de manera más ágil.

Adicionalmente, se considera una bonificación que podrá ser desde un 20% hasta un 30% del monto de la obligación contractual que se determine en el dictamen, dependiendo de las cantidades que el consumidor hubiera entregado al proveedor por el bien, producto o servicio contratado, conforme a las siguientes reglas¹⁶⁵:

- a) En los casos en que el consumidor haya entregado la totalidad del monto de la operación al proveedor, la bonificación será del 30% del monto de la obligación que se determine en el dictamen.
- b) Cuando el consumidor hubiere entregado más del 50% de la totalidad del monto de la operación al proveedor, la bonificación será del 25% del monto de la obligación.

¹⁶⁵ *Ibidem*, artículo 114 Bis.

- c) En los supuestos en los que el consumidor hubiere entregado hasta el 50% de la totalidad del monto de la operación al proveedor, la bonificación será del 20% del monto de la obligación.
- d) En todos los demás casos, la bonificación correspondiente será del 20% del monto de la obligación.

◆ Arbitraje:

Es un procedimiento en el que el consumidor y el proveedor se someten voluntariamente. La Procuraduría funge como árbitro para dirimir la controversia que le sea planteada siempre que el monto de lo reclamado no exceda de \$428,811.21.¹⁶⁶

El laudo arbitral emitido por la Procuraduría o por el árbitro designado por las partes deberá cumplimentarse o, en su caso, iniciar su cumplimentación dentro de los quince días siguientes a la fecha de su notificación, salvo pacto en contrario.¹⁶⁷

Cabe mencionar que las resoluciones que se dicten durante el procedimiento arbitral admitirán como único recurso el de revocación, que deberá resolverse por el árbitro designado en un plazo no mayor de tres días. El laudo arbitral sólo estará sujeto a aclaración dentro de los dos días siguientes a la fecha de su notificación.

¹⁶⁶ *Ibidem*, artículo 117.

¹⁶⁷ *Ibidem*, artículo 121 y 122.

CAPÍTULO 4

PROCEDIMIENTO DE QUEJA COMO MECANISMO NO JURISDICCIONAL ANTE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

4.1. Naturaleza jurídica de la queja ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La queja es la facultad que define a la Procuraduría como el defensor de los Derechos Fundamentales del contribuyente, ya que tiene como objeto el conocer e investigar las quejas que los pagadores de impuestos afectados por los actos de las autoridades fiscales federales presenten, y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades¹⁶⁸; igualmente, tiene como objeto denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así, como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa.

La Procuraduría como *Ombudsman* debe garantizar la protección de los Derechos Fundamentales, procurando dar solución expedita cuando alguno de estos sea vulnerado por parte de la autoridad recaudadora.

Para ello, la queja como medio de solución de controversias para los *Ombudsman*, fue adecuada al Procedimiento de queja que se lleva a cabo en la Procuraduría, teniendo como características las siguientes:

- ◆ **Medio no jurisdiccional de protección de Derechos Fundamentales:** El procedimiento ante un *Ombudsman* fue creado como un instrumento adicional a los medios ya existentes, en ese sentido, quienes atienden y resuelven las diferencias, son organismos no jurisdiccionales; asimismo, fue creado con el objeto de que la solución sea menos tardada, garantizando así, la eficaz defensa de los derechos vulnerados a los contribuyentes.

¹⁶⁸ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente, fracción III, artículo 5.

Ahora bien, en el antepenúltimo párrafo del artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría se establece que la queja que los contribuyentes presenten, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes; en esa tesitura, es de entenderse que la queja ante la Procuraduría es de carácter no jurisdiccional.

- ◆ **Las resoluciones que dicta la Procuraduría como *Ombudsman* no constituyen instancia:** El procedimiento de queja tramitado ante un *Ombudsman* tal y como lo es la Procuraduría, no sustituye a los recursos que se tramitan de forma jurisdiccional, sino que por el contrario, son una manera de coadyuvar a resolver conflictos entre contribuyente y autoridad exactora de forma expedita y sin formalismos.

Por lo anterior, en el último párrafo del artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría, se precisa que las quejas no constituyen instancia y no afectan el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales

- ◆ **Celeridad en la tramitación del procedimiento:** La investigación en la queja presentada ante un *Ombudsman* se debe de llevar a cabo con celeridad e informalidad, ello con el objeto de que la defensa de los derechos vulnerados sea de manera pronta; esta característica también la tiene el procedimiento de queja ante la Procuraduría, toda vez que sus términos para cada fase van de 3 a 5 días, es decir, se buscó que el proceso no fuera tardado para que así el contribuyente tuviera la seguridad de que sus derechos serán protegidos expeditamente.

- ◆ **Mínimas formalidades en el procedimiento:** A diferencia del proceso ante una autoridad jurisdiccional, en lo que respecta al *Ombudsman*, sus procedimientos deben tener como característica la sencillez y los formalismos mínimos. El procedimiento de queja ante la Procuraduría es ágil, flexible, gratuito y no requiere representación obligatoria, así, durante la tramitación de la queja se evitan actuaciones que sean innecesarias para poder concluir la investigación en el menor tiempo posible.

Esta característica la podemos observar en el primer párrafo del artículo 15 de la Ley Orgánica de la Procuraduría, en el cual se establece que los procedimientos que se sigan ante ésta, deberán ser breves, sin más formalidades que la de precisar con objetividad la pretensión del contribuyente.

Así las cosas, se tiene que de conformidad con la respuesta rendida por dicha Procuraduría a una solicitud de información pública, ésta resuelve una queja en un promedio de 42 días.¹⁶⁹

- ◆ **Accesibilidad:** Esta característica hace referencia a que debe existir un fácil acceso a la Procuraduría como defensora de derechos de los Contribuyentes, para así poder tener asesoría y optar por alguno de sus procedimientos, en este caso, la queja; en el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Procuraduría, se establece que ésta puede ser presentada personalmente, por escrito o a través de la página electrónica de la Procuraduría, o en casos de urgencia por cualquier otro medio que ésta califique para ello.
- ◆ **Legitimación procesal:** A diferencia de los procedimientos jurisdiccionales, en la queja no es necesario que se acredite un interés particular directo por parte del quejoso, sino, basta con un interés simple por parte del quejoso.

¹⁶⁹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. *Oficio: PRODECON/SPDC-89/2014*. 05 de septiembre de 2014. .p. 3; sin embargo, de las Recomendaciones emitidas, podemos observar que desde la presentación de la queja hasta la emisión de la Recomendación, transcurren meses.

Esta característica se establece en el primer párrafo del artículo 16 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el cual establece lo siguiente:

«Artículo 16.- Cualquier persona podrá presentar quejas o reclamaciones para denunciar presuntas ilegalidades contra sus derechos tributarios y acudir ante las oficinas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para presentarlas, ya sea directamente o por medio de representante».

- ◆ **Gratuidad:** Los servicios que presta un *Ombudsman* deben ser sin costo alguno o en su caso menos oneroso que cualquier otro procedimiento, ello con el objetivo de que cualquier persona sin importar su nivel económico tenga acceso a este mecanismo alternativo de solución de controversias, y así, poder garantizar la defensa de sus derechos; en el primer párrafo del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Procuraduría, así como en el segundo párrafo del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, se establece que los servicios que presta deberán ser sin costo alguno.

- ◆ **Facultad de investigación:** En la tramitación de la queja, la Procuraduría tiene la facultad de solicitar todos los documentos que tengan la información necesaria para la resolución de la discrepancia, y para ello está facultada para requerir a las autoridades, e incluso al propio quejoso, sin dejar de lado que deberá admitir de igual manera las pruebas que le sean ofrecidas y exhibidas por las partes.

Es menester precisar que con base al artículo 4 de la Ley Orgánica de la Procuraduría, las autoridades fiscales así como los servidores públicos, están obligados a atender las solicitudes de información que la Procuraduría les haga, y en caso de no ser así, dará lugar a la responsabilidad administrativa que derive de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

Así las cosas, se tiene que la queja tiene como distintivos el ser un medio alternativo a los jurisdiccionales, ello con el fin de que el ciudadano sea representado cuando considere que existe una vulneración o violación a sus derechos, con la seguridad de que será un proceso ágil, gratuito, de fácil acceso, sin formalidades, y con la certeza de que habrá una investigación expedita.

El proceso de queja inicia con la solicitud del contribuyente, misma que se podrá presentar en cualquier momento, a menos que, el acto que se reclame de las autoridades fiscales federales vaya a ser objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, caso en el cual la queja para efectos de la recomendación que le precediera, deberá presentarse a más tardar dentro de los 15 días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación del acto o resolución a impugnarse, con el apercibimiento de que, si no se presenta en el término antes indicado, se tendrá por no presentada¹⁷⁰; para tal efecto, serán admisibles las quejas presentadas en forma verbal o por cualquier otro medio, inclusive en la página electrónica de la Procuraduría¹⁷¹, pero de las mismas, el asesor deberá elaborar la solicitud correspondiente en el formato autorizado y ser ratificadas por el quejoso en el propio documento; de todas las actuaciones que se realicen dentro del procedimiento se deberá entregar constancia al solicitante.

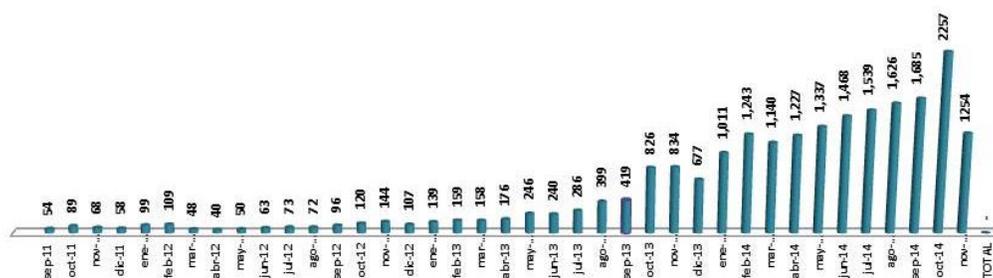
Con base en las Estadísticas publicadas en la página electrónica de la Procuraduría, encontramos que desde que inició su actividad, es decir, el 1 de septiembre de 2011 y hasta el 21 de noviembre de 2014, se presentaron 21,636 quejas, tal y como se muestra en la gráfica siguiente:

¹⁷⁰ *Op. Cit.* artículo 18, párrafo primero.

¹⁷¹ Lineamientos que Regulan las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigentes, artículo 39.

HISTÓRICO MENSUAL DE QUEJAS RECIBIDAS A NIVEL NACIONAL

REPORTE AL 21 DE NOVIEMBRE DE 2014



TOTAL DE QUEJAS RECIBIDAS: 21,636

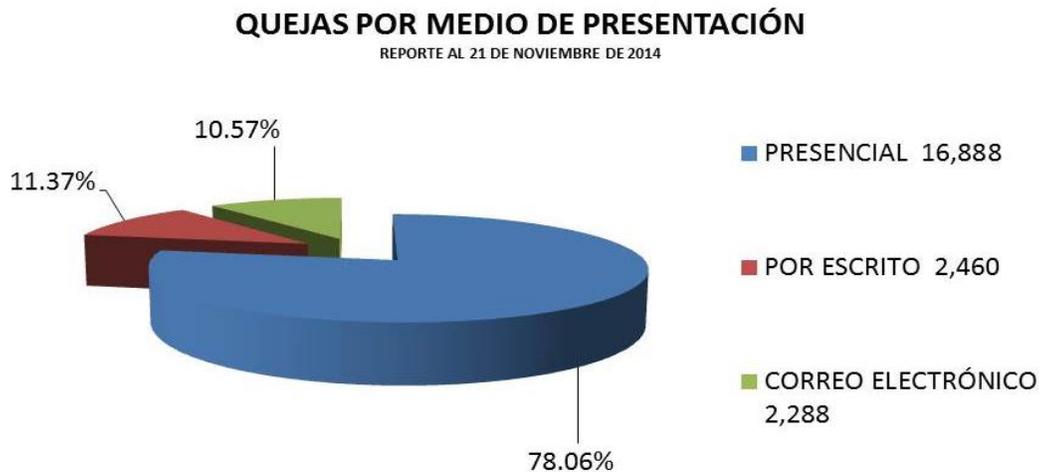
FUENTE: SISTEMA DE CONTROL Y SEGUIMIENTO DE SERVICIOS (SICSS)

Imagen tomada de la página electrónica: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/hb/estadisticas/estadisticas-de-quejas-y-reclamaciones/historico-mensual-de-quejas-recibidas-a-nivel-nacional> [Fecha de consulta: 04 de diciembre de 2014].

Con base al presupuesto anual y las quejas presentadas por año, se tiene que cada queja en promedio cuesta:

Año	Presupuesto	Quejas en el año	Costo de queja:
2011	\$ 41,518,000.8	269	\$ 154,342.01
2012	\$ 440,876,000.6	1021	\$ 431,808.03
2013	\$ 678,300,000	4559	\$ 148,782.62
2014	\$ 803,100,000	15787	\$ 50,870.96
Suma		21,636	

De las 21,636 quejas; 16,888 se presentaron de manera personal; 2,460 de manera escrita; y, 2,288 mediante correo electrónico; tal y como se muestra en la imagen siguiente:



FUENTE: SISTEMA DE CONTROL Y SEGUIMIENTO DE SERVICIOS (SICSS)

Imagen tomada de la página electrónica: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/hb/estadisticas/estadisticas-de-quejas-y-reclamaciones/quejas-por-medio-de-presentacion> [Fecha de consulta: 04 de diciembre de 2014].

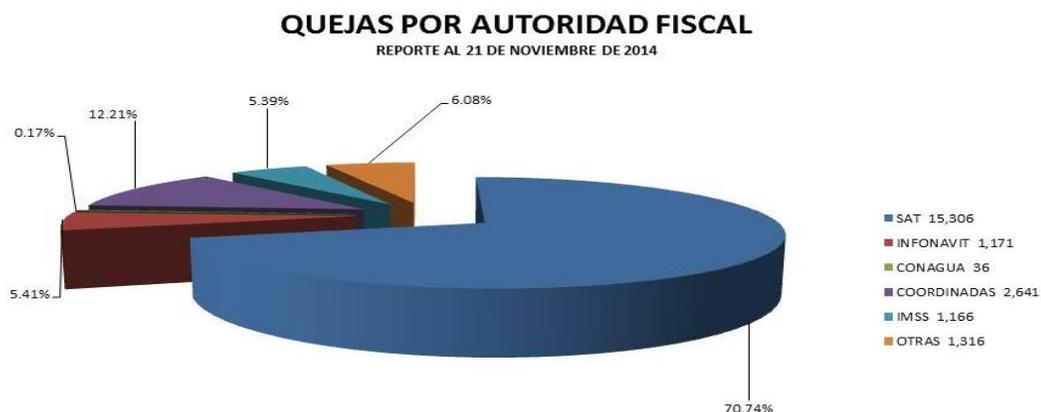
Ahora bien, de las 21,636 quejas presentadas; 14,043 fueron por parte de personas físicas y 7,593 por personas morales, tal y como se muestra en la imagen siguiente:



FUENTE: SISTEMA DE CONTROL Y SEGUIMIENTO DE SERVICIOS (SICSS)

Imagen tomada de la página electrónica: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/hb/estadisticas/estadisticas-de-quejas-y-reclamaciones/quejas-por-tipo-de-promovente> [Fecha de consulta: 04 de diciembre de 2014].

Aunado a lo anterior, se tiene que la autoridad que tiene más quejas presentadas en su contra, es el Servicio de Administración Tributaria, tal y como se muestra en la imagen siguiente:



FUENTE: SISTEMA DE CONTROL Y SEGUIMIENTO DE SERVICIOS (SICSS)

Imagen tomada de la página electrónica: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/hb/estadisticas/estadisticas-de-quejas-y-reclamaciones/quejas-por-autoridad-fiscal> [Fecha de consulta: 04 de diciembre de 2014].

De la experiencia de la Procuraduría, se ha determinado que el actuar del Servicio de Administración Tributaria es irregular y que los problemas más recurrentes se dan en: *Devolución, compensación, condonación, inmovilización de cuentas bancarias, actos relacionados al RFC, Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), cartas invitación, rechazo de garantía del interés fiscal fuera del Procedimiento Administrativo de Ejecución, Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA), incumplimiento de resoluciones y/o sentencias, prescripción y/o caducidad determinación de créditos fiscales, multas, actos dentro del Procedimiento de Fiscalización, requerimientos de obligaciones, pago en parcialidades, opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales, falta de respuesta a petición o instancia, Recursos Administrativos, resoluciones desfavorables, suspensión o baja del padrón de importadores y exportadores y, negativa a recibir documentos.*¹⁷²

¹⁷² Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Oficio No. PRODECON/SG/DGAJ/DCN/284/2014. 10 de septiembre de 2014.

Con base a la Ley Orgánica, cuando la queja sea notoriamente improcedente, será rechazada de inmediato, debiendo comunicarse por escrito en el término de cinco días hábiles al quejoso¹⁷³; asimismo, cuando no corresponda de manera ostensible a la competencia de la Procuraduría, ésta deberá notificar la incompetencia al quejoso en el término de cinco días hábiles siguientes a la presentación de la queja.¹⁷⁴

En caso de que sea procedente y cumpla los requisitos, la Procuraduría emitirá Acuerdo de Admisión con Requerimiento de Informe, en cual se requerirá a la autoridad señalada como responsable para que en el término de tres días hábiles siguientes al que surta efectos la notificación rinda un informe sobre los actos que se les atribuyen.¹⁷⁵

Si en el informe la autoridad no aporta los elementos suficientes para la evaluación de la queja, la Procuraduría elaborará Acuerdo de Acciones de Investigación; si derivado del informe que presente la autoridad, se requiere que el contribuyente aporte pruebas, se deberá elaborar Acuerdo de Requerimiento; y para el caso en que la autoridad dé a conocer cuestiones que no eran conocidas por el quejoso, se dará vista a éste para que en un término de tres días hábiles siguientes a aquel en que surte efectos la notificación manifieste lo que estime pertinente.¹⁷⁶

Las pruebas que se presenten, tanto como por los interesados, como por las autoridades a las que se imputen los hechos, o bien las que de oficio se requieran o practiquen, serán valoradas en conjunto, en esa tesitura, las conclusiones del expediente, estarán fundamentadas exclusivamente en la documentación y pruebas que obren en el propio expediente.¹⁷⁷

¹⁷³ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente, artículo 18, párrafo segundo.

¹⁷⁴ *Ibidem*, artículo 18, párrafo tercero.

¹⁷⁵ *Ibidem*, artículo 19.

¹⁷⁶ Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigentes, artículo 44, fracción IV.

¹⁷⁷ *Op. Cit.* artículo 21.

Una vez reunidos los argumentos y documentos necesarios para determinar si existió o no violación a los Derechos Fundamentales del contribuyente, la Procuraduría concluirá la investigación, emitiendo el Acuerdo correspondiente, mismo que hará del conocimiento tanto a las autoridades involucradas como al quejoso.

4.2. La Recomendación como fin último del procedimiento de queja en la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Con base al artículo 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría, una vez que las autoridades responsables rindan el informe solicitado por ésta, se deberán analizar los hechos, los argumentos y pruebas, así como los elementos de convicción y las diligencias practicadas, a fin de determinar si las autoridades o servidores han violado o no los derechos del contribuyente, en caso de ser así, formulará una Recomendación pública en la cual deberá precisar las prácticas ilegales en las que haya incurrido la autoridad responsable.

Una vez notificada la Recomendación, la autoridad o servidor público responsable, informará dentro de tres días hábiles siguientes a que surta efectos la notificación, si acepta o no la Recomendación realizada por la Procuraduría; en caso de no aceptar o aceptar de manera parcial la Recomendación¹⁷⁸, la Procuraduría dará lugar a la representación, promoviendo a nombre del contribuyente los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, defendiendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución.¹⁷⁹

En caso de aceptar la recomendación, entregará, dentro de los diez días hábiles siguientes, las pruebas que acrediten que ha cumplido con la Recomendación, el plazo podrá ser ampliado por una sola vez cuando la naturaleza de la

¹⁷⁸ *Ibidem*, artículo 23.

¹⁷⁹ *Ibidem*, artículo 5, fracción II.

Recomendación así lo amerite y lo autorice el Procurador de la Defensa del Contribuyente o los Delegados Regionales.

Cabe mencionar que no procede recurso alguno en contra de las Recomendaciones emitidas por la Procuraduría.¹⁸⁰

Es menester indicar que en el año 2011 se presentaron 269 quejas, de las cuales sólo 6 concluyeron con Recomendación; para el año 2012 se tramitaron 1021 quejas, de las que terminaron con Recomendación sólo 33; en el año 2013 se atendieron 4559 quejas, de las que culminaron en Recomendación 16; y, hasta noviembre de 2014 se atendieron 15,787, de las cuales sólo 20 fueron concluidas mediante una Recomendación a la autoridad fiscal.

Ahora bien, ¿cuál es el costo de una Recomendación con base al presupuesto anual de la Procuraduría?

Año	Presupuesto	Número de Recomendaciones.	Costo de la Recomendación
2011	\$ 41,518,000.8	6	\$ 6,919,666.8
2012	\$ 440,876,000.6	33	\$ 13,359,878.81
2013	\$ 678,300,000	16	\$ 42,393,750.0
2014	\$ 803,100,000	20	\$ 40,155,000.0
Suma		75	

De los datos antes mencionados, podemos concluir que de las quejas presentadas ante la Procuraduría, sólo un porcentaje mínimo son concluidas mediante una Recomendación a la autoridad exactora; significa que durante el proceso de la queja, se resuelve de manera satisfactoria la Reclamación del quejoso.

¹⁸⁰ *Ibidem*, artículo 25, último párrafo.

Ello, se comprobó, toda vez que mediante la página electrónica del Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, en su apartado INFOMEX, se realizó Solicitud de Información a la Procuraduría, a la cual le recayó el número de folio 0063200012014, misma que fue atendida mediante el oficio PRODECON/SG/DGAJ/DCN/284/2014 del 10 de septiembre de 2014, en el cual se precisó que del total de las quejas presentadas en el 2011, 69% fueron resueltas de manera satisfactoria para el contribuyente; del total de quejas para el año 2012, el 79% fueron concluidas a favor del Quejoso; en el año 2013, de igual forma se resolvió el 79% de quejas de manera positiva para el pagador de impuestos; y, para el total de quejas presentadas en el primer semestre del año 2014, el 82.1% fueron resueltas satisfactoriamente para el contribuyente.

Los datos mencionados en el párrafo anterior, revelan que es más probable que una queja se resuelva atendiendo la Reclamación del contribuyente que determinando una vulneración a sus derechos y emitiendo una Recomendación a la autoridad responsable para que modifique o en su caso revoque el acto materia de la queja.

4.2.1. Objeto de la Recomendación.

La Procuraduría posterior a realizar la investigación, y con base a la información obtenida, si considera que los derechos del contribuyente han sido vulnerados emitirá una Recomendación a la autoridad o al servidor público responsable, en la cual precise las prácticas en las que se ha incurrido.

Ahora bien, el objeto de la Recomendación es proponer las medidas correctivas que procedan para la efectiva restitución de los derechos, y en su caso, de ser posible, la reparación de los perjuicios y daños que se hubiesen ocasionado por los actos realizados por la autoridad o servidor público responsable.

La fracción I del artículo 49, de Los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece que las Recomendaciones «(...) *tienen como finalidad revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las Autoridades Fiscales, cuando dichos actos resulten lesivos de los derechos de los contribuyentes*».

Con base a lo anterior, es de entender que el objeto de la Recomendación es exhortar a la autoridad a actuar con legalidad, y que en caso de no hacerlo la Procuraduría la expondrá ante la sociedad, hasta lograr que los actos de ésta sean mejorados, para así dar seguridad jurídica al contribuyente de que en ninguna actuación por parte de la autoridad fiscal se vulneraran sus derechos; y así tener una relación armonizada entre pagadores de impuestos y autoridad exactora.

4.2.2. Alcances de la Recomendación.

La Recomendación emitida por la Procuraduría en carácter de *Ombudsman*, adopta la forma de una sugerencia, una advertencia de actos mal realizados, un recordatorio de la aplicación correcta de la legislación, y hasta una amonestación a la autoridad por sus actos irregulares.

La característica principal de la Recomendación es que *carece de potestad coercitiva*, es decir, las Recomendaciones emitidas por la Procuraduría no son vinculatorias para la autoridad o servidor público a quien sea dirigida, en ese sentido, estos tienen la posibilidad de abstenerse de llevar a cabo lo propuesto por la Procuraduría; las Recomendaciones no podrán por sí mismas anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja.

Ello se estableció así, toda vez, que la Procuraduría tiene la naturaleza jurídica de un *Ombudsman*, no de un organismo jurisdiccional, por lo que de ser vinculatorias sus Recomendaciones, ésta tendría el papel de un juez.

La regulación del carácter no vinculatorio de la Recomendación se encuentra establecido en los artículos 5, fracción III y 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Ahora bien, aun y cuando las Recomendaciones no se hayan investidas de imperio, éstas gozan de gran prestigio por el hecho de ser emitidas por un organismo defensor de los derechos reconocido públicamente; asimismo, conforme el organismo vaya tendiendo mayor independencia, experiencia y objetividad en las actividades que realiza, las personas tendrán más seguridad de que las Recomendaciones que sean emitidas por este organismo, serán aceptadas y cumplidas cabalmente por la autoridad.

Aunado a lo anterior, es menester precisar que las Recomendaciones realizadas por la Procuraduría se hacen públicas a través de los medios de comunicación y en la propia página electrónica del organismo, de esta manera se hace del conocimiento a la sociedad los actos irregulares o arbitrarios que realiza la autoridad, ello con el objeto de lograr promover el respeto irrestricto a los derechos de los contribuyentes por parte de la autoridad responsable.

4.2.3. Recomendación: Una llamada de atención a las actuaciones equivocadas de las autoridades fiscales.

La Recomendación es una resolución que emite la Procuraduría a las autoridades responsables, misma que hace pública a través de los medios electrónicos, así como en su página electrónica, con el objeto de dar a conocer a la sociedad, las autoridades que llevan a cabo actos en materia fiscal de manera irregular o arbitraria, o de manera teórica y por naturaleza jurídica ese debería ser

el objetivo, sin embargo, la Recomendación en la práctica resulta ser un medio a través del cual la Procuraduría solicita a la autoridad o servidor público responsable que lleve a cabo actos que repare el daño causado al quejoso, en ese sentido, la Procuraduría no cumple con el objetivo de la Recomendación.

Asimismo, es menester precisar que como ya fue explicado, en la Recomendación se propone a la autoridad determinados actos, ello con el fin de que ésta repare el daño causado y/o realice sus actos con base a la normatividad aplicable y así no vulnerar y/o violar los derechos de los pagadores de impuestos; la autoridad tiene un término de cinco días para aceptar o no aceptar la Recomendación, y en caso de aceptarla, deberá presentar las pruebas necesarias que garanticen que ha reparado el perjuicio o daño causado por su actuar irregular.

Así las cosas, se entiende que cuando una autoridad acepta la Recomendación, lleva a cabo actos que satisfacen la pretensión del quejoso, en ese sentido, se da lugar a una solución a la desavenencia entre particular y autoridad, toda vez, que al aceptar la Recomendación, la autoridad no sólo es exhibida, sino que se le está proponiendo una serie de actos a realizar para que haya una relación armoniosa con el contribuyente.

Ahora bien, aunque en el proceso de queja no está regulada una audiencia con las partes, con lo anteriormente explicado, nos damos cuenta que en realidad la Recomendación es un medio que utiliza la Procuraduría para tener una resolución positiva a la pretensión del quejoso.

Es menester precisar que desde que la Procuraduría abrió sus puertas a los contribuyentes, sólo ha emitido 75 Recomendaciones, de las cuales 6 fueron emitidas en el año 2011, 33 en el año 2012, 16 en el año 2013 y 20 hasta noviembre del año 2014. En ese sentido, es de entenderse que no todas las quejas presentadas ante la Procuraduría son concluidas mediante una Recomendación, toda vez que los funcionarios adscritos a ella, durante el proceso

de la queja, llevan a cabo mesas de trabajo con las autoridades responsables, con el objeto de dar una solución al problema, previo a concluir con una Recomendación, y es por ello que un gran porcentaje de las quejas concluyen con un Acuerdo diferente a la Recomendación.

4.3. Acuerdos con los que puede concluir una queja ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa sólo se mencionan dos tipos de acuerdos con los que puede concluir una queja, los cuales son los siguientes:

- ✚ **Recomendación**¹⁸¹: La facultad de emitir Recomendaciones, se ejerce sólo cuando se considera que las autoridades han incurrido en actos o prácticas que afectan o vulneran los derechos de los contribuyentes y tiene como finalidad primordial buscar el abandono de esas prácticas lesivas, en aras de un respeto irrestricto de los derechos fundamentales y garantías consagradas en nuestra Constitución Política, en beneficio de los gobernados.

Cuando se emite una Recomendación a las autoridades fiscales, es porque la Procuraduría considera que el acto que motivó la queja, está contrariando los derechos del contribuyente quejoso y se persigue de forma inmediata que se restituyan, mientras que a mediano plazo se busca prevenir la emisión de nuevos actos de ese tipo; fomentando así, una mejor práctica administrativa por parte de las autoridades en beneficio del sistema tributario, para hacerlo más seguro y eficiente.¹⁸²

¹⁸¹ *Op. Cit.* artículo 22, fracción II.

¹⁸² Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. *Informe de Actividades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente Enero-Diciembre 2012. [En línea]*. Enero 2013. [Fecha de consulta: 27 de septiembre de 2014]. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/portal/Documentos/Transparencia/rendicionCtas/InformeActividades.pdf>

✚ **Acuerdo de no responsabilidad**¹⁸³: La Procuraduría en el término de cinco días, después de tener por presentado el informe de las autoridades responsables, y si derivado a las constancias que conforman el expediente de queja y de la valoración de las pruebas aportadas se considera que no se comprueben las irregularidades imputadas, dictará un Acuerdo de No Responsabilidad, haciendo del conocimiento al quejoso que no existen violaciones a sus Derechos Fundamentales con motivo de la actuación de la autoridad fiscal federal.¹⁸⁴

Como ya se explicó con anterioridad, el 27 de mayo de 2014, se publicaron los Lineamientos que Regulan las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, mismos que en su artículo 38, fracción IV, establecen dos acuerdos más a los anteriores, los cuales son Acuerdo de Remisión y Acuerdo de Cierre; cabe mencionar que para saber en qué consisten, el día 9 de septiembre de 2014 se presentó solicitud de información ante el Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, a la cual recayó el número de folio 0063200012614; teniendo como respuesta el oficio PRODECON/SG/DGAJ/DCN/305/2014 de fecha 23 de septiembre de 2014, del cual, en lo conducente, se transcribe:

✚ **Acuerdo de remisión**: La queja concluye con este Acuerdo cuando derivado del análisis realizado a las constancias que integran el expediente y de la valoración de las pruebas aportadas, se considera que el asunto debe ser atendido por otra área sustantiva de la Procuraduría.¹⁸⁵

¹⁸³ *Op. Cit.* artículo 22, fracción III.

¹⁸⁴ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. *Oficio: PRODECON/SPDC//0101/2014*. 19 de septiembre de 2014.

¹⁸⁵ *Ídem*.

✚ **Acuerdo de cierre:** Se concluye con este Acuerdo en los supuestos¹⁸⁶ siguientes:

- a) Cuando la autoridad haya aceptado la pretensión del contribuyente, a efecto de no continuar transgrediendo su derechos.
- b) Cuando se actualizan los supuestos de improcedencia, incompetencia, tener por no presentada la queja, o alguna otra causa de terminación o conclusión de procedimiento de queja.
- c) Cuando se determina que el asunto deba tramitarlo otra área sustantiva y concluirse el procedimiento de queja.

De lo antes expuesto, se observa que no es clara la diferencia entre concluir con un Acuerdo de Cierre porque se determinó que el asunto debe ser tramitado en otra área sustantiva de la Procuraduría y concluir con un Acuerdo de Remisión.

De igual forma, se desprende que cuando la autoridad acepta la pretensión del contribuyente para no continuar transgrediendo sus derechos (inciso a), el procedimiento de queja se concluye con un Acuerdo de Cierre; damos por entendido que, esto es porque durante el proceso la Procuraduría actúa como mediador entre contribuyente y autoridad fiscal, ello toda vez que como se desprende de los Antecedentes de algunas Recomendaciones, la Procuraduría se reúne con las autoridades fiscales presuntamente responsables para dar una posible solución.

Así las cosas, y a efecto de ilustrar el punto antes descrito, de los Antecedentes de las Recomendaciones se transcribe, en lo conducente, lo siguiente:

¹⁸⁶ *Ídem.*

- RECOMENDACIÓN 015/2012:
«4.- A fin de contar con los elementos suficientes para poder emitir el acuerdo de conclusión que conforme a derecho corresponde, esta Procuraduría realizó diversas reuniones con las autoridades señaladas como responsables a fin de analizar los argumentos para la negativa de la devolución solicitada».
- RECOMENDACIÓN 16/2013:
«4.- El 24 de julio de 2012, se ejercieron facultades de investigación [...] a efecto de llevar a cabo una mesa de trabajo [...] además de analizar nuevamente los actos que se estimaron violatorios de sus derechos».
- RECOMENDACIÓN 33/2012:
«5. Con fecha 6 de noviembre de 2012, se realizó una reunión de trabajo con personal del Servicio de Administración Tributaria».
- RECOMENDACIÓN 01/2013:
«4.- El día 1° de octubre de 2012, se celebró una mesa de trabajo con un Subgerente adscrito a la ***** de la Comisión Nacional del Agua [...]»
- RECOMENDACIÓN 06/2013:
«Mediante acuerdo de 21 de mayo de 2012 [...] se previno la celebración de una reunión con el Subgerente de Revisión Fiscal Zona Norte de la CONAGUA, a efecto de allegarse de más elementos para la resolución de la presente queja, reunión que tuvo verificativo esa misma fecha, acordándose la realización de una nueva [...]»

- RECOMENDACIÓN 11/2013:
 «6.- Ahora bien, como resultado de diversas reuniones celebradas entre esta Procuraduría y el SAT, se acordó que presentara ante la ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORIA FISCAL DE XALAPA DEL SAT, las documentales e hiciera valer los argumentos que estimara necesarios para desvirtuar los hechos u omisiones contenidos en la Última Acta Parcial y en el Acta Final, mismos que serían valorados por dicha Administración al momento de dictar la resolución definitiva al procedimiento de fiscalización».

- RECOMENDACIÓN 12/2013:
 «6.- Durante los meses de enero a agosto de 2013, se llevaron a cabo reuniones con personal de las Administraciones Locales involucradas, con la finalidad de proveer al contribuyente quejoso una solución acorde a sus pretensiones».

- RECOMENDACIÓN 13/2013:
 «7. A partir del 21 de junio y hasta el 29 de agosto de 2013, la materia del presente expediente fue sometido a reuniones de trabajo celebradas con personal de las Administraciones Locales involucradas, con la finalidad de analizar conjuntamente la queja argumentada por [...], y en su caso proponer una vía de solución efectiva, salvaguardando sus derechos».

- RECOMENDACIÓN 15/2013:
 «13. El 14 de agosto de 2013 se celebró una reunión de trabajo con personal de la Subtesorería de Fiscalización de la Tesorería del Distrito Federal, con la finalidad de promover una solución efectiva que salvaguardara los derechos del contribuyente [...].».

- RECOMENDACIÓN 16/2013:
«5. Por proveído de fecha de junio de 2012 esta Procuraduría acordó reservar el derecho de emitir el acuerdo de conclusión respectivo hasta en tanto se concretaran las vías de solución pertinentes mediante la celebración de mesas de trabajo con la autoridad identificada como involucrada».

Con base a los puntos anteriores, concluimos que la Procuraduría dentro del procedimiento de queja aplica mecanismos alternativos de solución de controversias, si bien es cierto que no tiene una etapa de audiencia entre las partes, también lo es que la Procuraduría se reúne con las autoridades presuntamente responsables de vulneración y/o violación a los Derechos Fundamentales de los contribuyentes para poder dar solución a los dividendos expuestos.

4.4. Propuesta de reforma al artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en relación con la actividad de mediación que lleva a cabo en el proceso de queja, así, como de la facultad sustantiva de realizar Acuerdos Conclusivos en materia de facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Por lo anteriormente expuesto, se procede a desarrollar la propuesta de la presente tesis, la que se plantea en el sentido de adicionar dos fracciones al artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, relativos a la actividad que lleva a cabo la Procuraduría como facilitadora de la comunicación entre la autoridad fiscal responsable de la posible vulneración o violación de los derechos y el contribuyente quejoso; así como de la actividad en relación con los acuerdos que realiza con la autoridad exactora en materia de facultades de comprobación que ésta ejerce.

A lo largo del presente trabajo hemos precisado en forma general la actividad que lleva a cabo la Procuraduría dentro del proceso de queja, y en lo particular, las reuniones de trabajo que realiza con la autoridad, en las que la mayoría de las ocasiones ayudan a solucionar las diferencias que ésta tiene con el pagador de impuestos, llegando así a la conclusión de la queja con un acuerdo diferente a lo que es la Recomendación.

Es menester recordar que en el desarrollo de la presente investigación se precisó que las quejas que investiga la Procuraduría concluyen en la mayoría de los casos con un Acuerdo de No Responsabilidad o de Cierre, situación que no debería ser así, máxime si la naturaleza jurídica de la Procuraduría es la de un *Ombudsman*, es decir, el defensor de los derechos del pueblo, y que en esa tesitura, las investigaciones que lleva a cabo deberían de concluir con un llamado de atención y una propuesta a la autoridad exactora, es decir, lo que conocemos como Recomendación.

Es por ello que el presente trabajo de investigación se centra en dilucidar cuál es la actividad que ejerce la Procuraduría en el proceso de la queja: La de un *Ombudsman* o a nuestro juicio la de mediador como mecanismo alternativo de solución de controversias no jurisdiccionales.

Lo anterior, toda vez que, por naturaleza jurídica de la Procuraduría debiera centrarse en atender al contribuyente, realizar una investigación y concluirla con una Recomendación, no así, con acuerdos diversos a ésta, mismos que se originan de las reuniones que realiza con las autoridades fiscales.

En principio de cuentas, es necesario hacer mención del artículo 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría, el cual en lo conducente, establece lo siguiente:

«Artículo 23.- Dentro de los cinco días siguientes a la recepción del informe de las autoridades responsables a que se refiere el artículo 19 de esta Ley, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, formulará una recomendación [...]»

(Énfasis añadido).

Del artículo antes plasmado, se desprende que la Procuraduría deberá formular una Recomendación dentro de los cinco días siguientes a la recepción del informe de las autoridades; ahora bien, en caso de que no encuentre elementos para determinar la violación de algún Derecho Fundamental del quejoso, ésta dictará un Acuerdo de No Responsabilidad.¹⁸⁷

En ese tenor, al concluir una queja, la Procuraduría con base en su Ley Orgánica sólo tiene dos opciones, emitir una Recomendación o en su defecto un Acuerdo de No Responsabilidad, por lo que no hay razón para que ésta emita otro tipo de acuerdos para concluir la queja.

Ahora bien, tenemos que o bien emite Recomendación o bien Acuerdo de No Responsabilidad, sin embargo, en la práctica no es así, ya que como se mostró con anterioridad, la Recomendación se emite en un porcentaje muy bajo, no así los acuerdos de No Responsabilidad o Cierre.

La razón de ser, como ya se explicó, de los otros acuerdos, es que la Procuraduría realiza mesas de trabajo con las autoridades responsables, llegando a un acuerdo con éstas, o en su caso, propone un mejor actuar, para así poder satisfacer la reclamación del quejoso, en ese sentido, la autoridad la mayoría de las ocasiones decide modificar y/o revocar sus actos para reparar el perjuicio y/o daño del cual el quejoso se duele, garantizando así el cumplimiento al artículo 1 de nuestro máximo ordenamiento.

¹⁸⁷ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente, artículo 24.

En ese sentido, la Procuraduría hace las veces de mediador, sin que para ello sea necesario que se lleve a cabo una reunión con ambas partes –autoridad exactora y contribuyente quejoso- para facilitar la comunicación entre éstas.

De lo anteriormente expuesto, a nuestro juicio, la Procuraduría actúa como mediador, es decir:

- En principio el contribuyente acude para solicitar apoyo en relación con algún conflicto que se originó por actos arbitrarios o equívocos por parte de la autoridad exactora.
- Solicita información a la autoridad presuntamente responsable en relación con el motivo de la queja.
- Analiza la información y las pruebas presentadas tanto por el contribuyente como por la autoridad fiscal.
- De ser el caso, y de así considerarlo, programa mesas de trabajo con la autoridad presuntamente responsable, mismas en las que trata el tema y busca se llegue a una solución al problema para así resarcir los Derechos Fundamentales vulnerados de los cuales se duele el contribuyente.
- En las reuniones expone el tema del problema, la Reclamación que realizó el quejoso al presentar la queja, la investigación que llevó a cabo y la conclusión a la que ha llegado, sin proponer una solución, sino sólo exterioriza su opinión respecto de cómo debió actuar la autoridad, con base a los argumentos, pruebas que reunió de ambas partes y la investigación jurídica que realizó.

Es por lo anterior, que la propuesta de la presente tesis versa sobre adicionar dos párrafos al artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que establezcan la procedencia de la actividad de la Procuraduría como mediadora dentro del proceso de queja, así como de la diligencia relacionada con los Acuerdos Conclusivos que se llevan a cabo en relación con el ejercicio de facultades de fiscalización de la autoridad.

Cabe señalar que la naturaleza jurídica de la Procuraduría es la de un *Ombudsman*, en consecuencia, su atribución sustantiva es la de atender quejas en relación con la posible violación de Derechos Fundamentales por parte de una autoridad, llevar a cabo la investigación correspondiente y en nuestro país, en caso de determinar que la autoridad actuó transgrediendo el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, emitir una Recomendación, en la que propondrá específicamente cómo tuvo que haber actuado o emitido su acto la autoridad responsable.

En ese sentido, no existe razón de ser que la Procuraduría resuelva satisfaciendo la pretensión y/o reclamación que realice el contribuyente.

Una vez precisado lo anterior, se procede a señalar la propuesta de reforma de adición de dos fracciones al artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, relativa al proceso de queja ante ésta, respecto de hacer las veces de mediador; así, como de poder llevar a cabo Acuerdos Conclusivos en materia de facultades de comprobación de la autoridad.

<p>Artículo 5, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.</p>	<p>Propuesta de Reforma.</p>
<p>Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: [...]</p>	<p>Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: [...]</p> <p>XVII. Intervenir como mediador entre contribuyente y autoridades fiscales, dentro del proceso de la queja para solucionar conflictos diversos a los relacionados con los actos de fiscalización.</p> <p>XVIII. Realizar Acuerdos Conclusivos en materia de facultades de comprobación de la autoridad fiscal.</p> <p>XIX. Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.</p>

Por lo anteriormente expuesto, se concluye que es necesario hacer una reforma a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con el objeto de que se regule su actuar como mediadora entre autoridad fiscal y gobernados, en tratándose del procedimiento de queja que se tramita ante ésta, así como de la actividad que realiza en relación con los convenios practicados para resolver desaveniencias en materia de actos de fiscalización.

Lo anterior, observando el beneficio que obtiene el contribuyente al contar con la Procuraduría haciendo las veces de mediador para que sus Derechos Fundamentales violados tengan un resarcimiento pronto y expedito; asimismo, logrando que con las mesas de trabajo que se realicen entre la Procuraduría y las autoridades fiscales correspondientes, éstas vayan modificando su actuar, encaminándolo a promover, respetar, proteger y garantiza los Derechos Fundamentales, tanto de las personas físicas como de las morales, entendiendo que ambas para efectos de la materia fiscal, son consideradas contribuyentes y en consecuencia, lograr una relación grata entre los pagadores de impuestos y la autoridad fiscal.

ANEXO I.

Respuesta de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a la solicitud de información 0063200012014.



"2014, Año de Octavio Paz"

UNIDAD DE ENLACE
Oficio No. PRODECON/SG/DGAJ/DCN/284/2014
Expediente: PRODECON/UE/120/2014
Número de Solicitud: 0063200012014

ASUNTO: Respuesta a solicitud de Acceso a la Información.

México, D. F., a 10 de septiembre de 2014.

Distinguido Solicitante
Presente.

En atención a su solicitud de información con el número de folio **0063200012014**, con pedimento de entrega preferente a través de internet (INFOMEX), con fundamento en los artículos 3, 28, 42, 43 y 44 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG), se turnó a la Secretaría Técnica y a la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes su solicitud, en la cual requiere:

- 1.- ¿Cuántas quejas fueron ingresadas en el año 2011, 2012, 2013 y cuántas en el primer semestre del año 2014?
- 2.- ¿Cuáles son los temas sobre los cuales versan las quejas?
- 3.- ¿Del 100% de las quejas presentadas en el año 2011, en porcentaje cuántas concluyeron con Recomendación?
- 4.- ¿Del 100% de las quejas presentadas en el año 2012, en porcentaje cuántas concluyeron con Recomendación?
- 5.- ¿Del 100% de las quejas presentadas en el año 2013, en porcentaje cuántas concluyeron con Recomendación?
- 6.- ¿Del 100% de las quejas presentadas en el primer semestre del año 2014, en porcentaje cuántas concluyeron con Recomendación?
- 7.- ¿Cuáles son los indicadores que tiene el Área de Quejas?
- 8.- ¿Cuál es la medición de los indicadores del Área de Quejas?
- 9.- ¿Cuál es la efectividad de los indicadores del Área de Quejas?
- 10.- Del 100% de las Recomendaciones que ha emitido la PRODECON, desde su inicio de actividades hasta el primer semestre del año 2014, ¿cuántas Recomendaciones fueron aceptadas?
- 11.- ¿En cuánto tiempo promedio se resuelve una Queja, desde el momento de su presentación hasta su conclusión?
- 12.- ¿Qué tipos de acuerdos emite la Procuraduría para concluir una Queja?
- 13.- Del 100% de las quejas presentadas en el año 2011, en porcentaje ¿cuántas se resolvieron a favor del contribuyente?

Insurgentes Sur 954
Col. Insurgentes San Borja
Delegación Benito Juárez
México, D.F., C.P. 03100
Tel. 1205 9000
www.prodecon.gob.mx

- 14.- Del 100% de las quejas presentadas en el año 2012, en porcentaje ¿cuántas se resolvieron a favor del contribuyente?
15.- Del 100% de las quejas presentadas en el año 2013, en porcentaje ¿cuántas se resolvieron a favor del contribuyente?
16.- Del 100% de las quejas presentadas en primer semestre del año 2014, en porcentaje ¿cuántas se resolvieron a favor del contribuyente?
17.- Solicito copia simple de los Acuerdos Operativos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente."

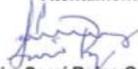
[sic]

Sobre el particular, la Secretaría Técnica remitió el oficio PRODECON/CTN/ST/416/2014 de fecha 28 de agosto de 2014, mediante el cual manifiesta –por lo que hace a su cuestionamiento contenido en el numeral 17- que la información se encuentra clasificada como reservada en términos de lo dispuesto en el Criterio Específico 01-2014, el cual podrá ser consultado en la siguiente liga: http://www.prodecon.gob.mx/PORTAL/Documentos/Transparencia/criterios/Criterio_especifico-01-2014.pdf. Asimismo, la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes remitió el oficio PRODECON/SPDC/89/2014 de fecha 5 de septiembre de 2014, por el que da respuesta a su solicitud en lo que respecta a los numerales 1 al 16 (se anexan oficios).

Asimismo, de conformidad con lo establecido en los artículos 49 y 50 de la LFTAIPG, en caso de considerar que la información entregada es incompleta o no corresponde a la información requerida en su solicitud, me permito hacer de su conocimiento que cuenta con la posibilidad de interponer el recurso de revisión ante esta Unidad de Enlace o ante el Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos (IFAI) dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha de notificación del presente.

Sin otro particular, hago propia la ocasión para enviarle un cordial saludo.

Atentamente



Lic. Sarai Rojas Camargo

Directora Consultiva y de Normatividad

En ausencia del Director General de Asuntos Jurídicos, con fundamento en lo previsto por los artículos 14, fracción III y 45, fracción XIX del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

c.c.p. Lic. Ricardo Evia Ramirez.- Secretario General.- Para su superior conocimiento.

FJGV

Insurgentes Sur 954
Col. Insurgentes San Borja
Delegación Benito Juárez
México, D.F. C.P. 03100
Tel. 1205 9000
www.prodecon.gob.mx



OFICIO: PRODECON-SPDC-89/2014
ASUNTO: SE PROPORCIONA INFORMACIÓN

México, D.F., 5 de septiembre de 2014.

Lic. Sarai Rojas Camargo
Directora Consultiva y de Normatividad
Presente

Me refiero a su oficio PRODECON/SG/DGAJ/DCN/258/2014 del 25 de agosto de 2014, por medio del cual nos hace llegar la solicitud 00632000012014 a través de la que se requiere diversa información misma que se proporciona para el sistema PRODECON a nivel nacional en base a los datos con que cuenta esta Unidad Administrativa.

1.- ¿Cuántas quejas fueron ingresadas en el año 2011, 2012, 2013 y cuantas por el primer semestre de 2014?

Las quejas ingresadas en cada ejercicio fueron:

Año	2011	2012	2013	2014
Quejas	269	1021	4559	7426

2.- ¿Cuáles son los temas sobre los cuales versan las Quejas?

Los temas recurrentes son:

Devolución, Compensación, Condonación, Inmovilización de Cuentas Bancarias, Actos Relacionados al RFC, Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), Cartas Invitación, Rechazo de Garantía del Interés Fiscal fuera del PAE, Procedimiento Administrativo de Ejecución en Materia Aduanera (PAMA), Incumplimiento de resoluciones y/o Sentencias, Prescripción y/o Caducidad, Determinación de Créditos Fiscales, Multas, Actos Dentro del Procedimiento de Fiscalización, Requerimientos de Obligaciones, Pago en Parcialidades, Opinión de Cumplimiento de Obligaciones Fiscales, Falta de Respuesta a Petición o Instancia, Recursos Administrativos, Resoluciones Desfavorables, Suspensión o Baja del Padrón de Importadores y Exportadores y, Negativa a Recibir Documentos.

3.- ¿Del 100% de las quejas presentadas en el año 2011, en porcentaje cuántas concluyeron con Recomendación?

El porcentaje fue del 2.6 %.

4.- ¿Del 100% de las quejas presentadas en el año 2012, en porcentaje cuántas concluyeron con Recomendación?

El porcentaje fue del 4.1 %.

5.- ¿Del 100% de las quejas presentadas en el año 2013, en porcentaje cuántas concluyeron con Recomendación?

El porcentaje fue del 0.2 %.

6.- ¿Del 100% de las quejas presentadas en el primer semestre del año 2014, en porcentaje cuántas concluyeron con Recomendación?

El porcentaje fue del 0.10 %.

7.- ¿Cuáles son los indicadores que tiene el Área de Quejas?

Se tienen dos indicadores: Porcentaje de Acuerdos de Conclusión elaborados y Porcentaje de Acuerdos que concluyen la Queja en el bimestre siguiente.

8.- ¿Cuál es la medición de los indicadores del Área de Quejas?

El Porcentaje de Acuerdos de Conclusión Elaborados, determina el número de Acuerdos que se generan para concluir el procedimiento de Quejas y Reclamaciones en relación al total de quejas ingresadas, y

El Porcentaje de Acuerdos que Concluyen la Queja en el Bimestre Siguiente, determina el número de quejas que concluyen dentro de los dos meses siguientes a su ingreso.

9.- ¿Cuál es la efectividad de los indicadores del Área de Quejas?

La efectividad se determina relacionando la meta mensual establecida en el programa anual de trabajo, respecto a la cifra real registrada de quejas concluidas.

10.- Del 100% de las Recomendaciones que ha emitido la PRODECON, desde su inicio de actividades hasta el primer semestre del año 2014, ¿Cuántas Recomendaciones fueron aceptadas?

Se aceptaron 21 recomendaciones

11.- ¿En cuánto tiempo promedio se resuelve una Queja, desde el momento de su presentación hasta su conclusión?

El procedimiento de Quejas y Reclamaciones contempla desde la presentación hasta la conclusión de la queja un promedio de 42 días.

12.- ¿Qué tipos de acuerdos emite la Procuraduría para concluir una Queja?

Emita acuerdos: de no responsabilidad, de cierre, de desistimiento y de recomendación, al que puede recaer el correspondiente de no aceptación, aceptación o de aceptación parcial de la recomendación.

13.- Del 100% de las quejas presentadas en el año 2011, en porcentaje ¿Cuántas se resolvieron a favor del contribuyente?

Se resolvió el 69%.

14.- Del 100% de las quejas presentadas en el año 2012, en porcentaje ¿Cuántas se resolvieron a favor del contribuyente?

Se resolvió el 79%.

15.- Del 100% de las quejas presentadas en el año 2013, en porcentaje ¿Cuántas se resolvieron a favor del contribuyente?

Se resolvió el 79%.

16.- Del 100% de las quejas presentadas en el primer semestre del año 2014, en porcentaje ¿Cuántas se resolvieron a favor del contribuyente?

Se resolvió el 82.1 %.

Reiterándome a sus órdenes para cualquier aclaración al respecto, quedo de usted.

ATENTAMENTE



L.C.P.F. Francisco Javier Ceballos Alba
Subprocurador de Protección de los
Derechos de los Contribuyentes

C.c.p. Lic. Ricardo Evia Ramírez.- Secretario General

4



PRODECON/CTN/ST/416/2014

México, D.F., 28 de agosto de 2014

Asunto: Se envía información solicitada.

Comité de Información

Lic. Sarai Rojas Camargo
Directora Consultiva y de Normatividad.

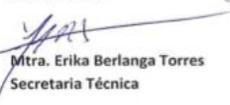
Presentes

Con relación al oficio PRODECON/SG/DGAJ/DCN/259/2014 de 25 de agosto de 2014, por medio del cual se informa que fue presentada, a través del Sistema Infomex, la solicitud de acceso a la información pública número 0063200012014, mediante la cual se solicita: "...17.-solicito copia simple de los Acuerdos Operativos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente..." [sic]; en términos de los artículos 42 y 43 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental y 70 de su Reglamento, le informo que en los archivos de esta Secretaría Técnica, no obra información alguna relacionada con "Acuerdos Operativos" a que se hace referencia en la solicitud de mérito.

Adicionalmente le comento que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a través de su Comité Técnico de Normatividad, aprueba Acuerdos de Operación, los cuales tienen el carácter de reservados en términos del *Criterio específico 01-2014 emitido por el Comité de Información de esta Procuraduría*. Dicha reserva obedece a que los referidos Acuerdos de Operación establecen actividades o estrategias internas de procedimiento que deben seguir las unidades administrativas para el ejercicio de sus funciones, y de darse a conocer su contenido afectaría la estrategia operativa de la Procuraduría, en la prestación de sus servicios de Asesoría, Consulta, Representación Legal y Defensa así como en los procedimientos de Queja y Reclamación contra actos de las autoridades fiscales federales, ya que por un lado implicaría dar a conocer las estrategias en el seguimiento a los casos particulares planteados por los contribuyentes y por el otro, el aprovechamiento de las mismas por terceros que pudieran obtener un beneficio por la realización de los mismos.

Le envío un cordial saludo y quedo a sus órdenes para cualquier información o aclaración adicional.

Atentamente


Mtra. Erika Berlanga Torres
Secretaría Técnica

C.c.p. - Lic. Ricardo Eyo Ramirez, Secretario General. Para conocimiento.
C.c.p. - Pno. César Edson Uribe Guerrero, Subprocurador General. Para conocimiento.
EBT/mj



Insurgentes Sur 954
Col. Insurgentes San Borja
Delegación Benito Juárez
México, D.F., C.P. 03100
Tel. 1 205 9000
www.prodecon.gob.mx

ANEXO II.

Respuesta de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a la solicitud de información 0063200012614.

"2014, Año de Octavio Paz"

UNIDAD DE ENLACE
Oficio No. PRODECON/SG/DGAJ/DCN/305/2014
Expediente: PRODECON/UE/126/2014
Número de Solicitud: 0063200012614

ASUNTO: Respuesta a solicitud de Acceso a la Información.

México, D. F., a 23 de septiembre de 2014.

Distinguido Solicitante
Presente.

En atención a su solicitud de información con el número de folio 0063200012614, con pedimento de entrega preferente a través de internet (INFOMEX), me permito manifestarle que con fundamento en los artículos 3, 28, 42, 43 y 44 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG), se turnó a la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes su solicitud, en la cual requiere:

- 1.- ¿Cuándo y por qué se concluye una Queja con Recomendación?
- 2.- ¿Cuándo y por qué se concluye una Queja con Acuerdo de No Responsabilidad?
- 3.- ¿Cuándo y por qué se concluye una Queja con Acuerdo de Remisión?
- 4.- ¿Cuándo y por qué se concluye una Queja con Acuerdo de Reserva?
- 5.- ¿Cuándo y por qué se concluye una Queja con Acuerdo de Cierre?"

[sic]

Sobre el particular, la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes remitió el oficio PRODECON/SPDC/0101/2014 de fecha 19 de septiembre de 2014, por el que da respuesta a su solicitud (se anexa oficio).

Asimismo, de conformidad con lo establecido en los artículos 49 y 50 de la LFTAIPG, en caso de considerar que la información entregada es incompleta o no corresponde a la información requerida en su solicitud, me permito hacer de su conocimiento que cuenta con la posibilidad de interponer el recurso de revisión ante esta Unidad de Enlace o



ante el Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos (IFAI)
dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha de notificación del presente.

Sin otro particular, hago propia la ocasión para enviarle un cordial saludo.

Atentamente

Lic. Sarai Rojas Camargo

Directora Consultiva y de Normatividad

En ausencia del Director General de Asuntos Jurídicos,
con fundamento en lo previsto por los artículos 14, fracción
III y 45, fracción XIX del Estatuto Orgánico de la
Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

c.c.p. Lic. Ricardo Evia Ramírez.- Secretario General.- Para su superior conocimiento.

FJGV



OFICIO: PRODECON/SPDC/0101/2014
ASUNTO: SE PROPORCIONA INFORMACIÓN

México, D.F., 19 de septiembre de 2014.

Oficio: PRODECON/SPPDC/102/2014

Lic. Saraí Rojas Camargo
Directora Consultiva y de Normatividad
Presente

Me refiero a su oficio PRODECON/SG/DGAJ/DCN/283/2014 del 10 de septiembre de 2014, por medio del cual nos hace llegar la solicitud 0063200012614 a través de la que se requiere diversa información relativa a esta Unidad Administrativa, misma que se proporciona para cada pregunta que se plantea:

1.- ¿Cuándo y por qué se concluye una Queja con Recomendación?

La Queja concluye con un Acuerdo de Recomendación cuando del análisis realizado a las constancias que conforman el expediente y de la valoración de las pruebas aportadas, se determina que las autoridades involucradas han violado los derechos fundamentales de los contribuyentes, al haber incurrido en actos u omisiones ilegales, y la violación persiste al momento de emitirse.

2.- ¿Cuándo y por qué se concluye una Queja con Acuerdo de No Responsabilidad?

La Queja concluye con un Acuerdo de No Responsabilidad cuando del análisis realizado a las constancias que conforman el expediente de queja y de la valoración de las pruebas aportadas se considera que no existen violaciones de los derechos fundamentales del contribuyente con motivo de la conducta de la autoridad fiscal federal.

3.- ¿Cuándo y por qué se concluye una Queja con Acuerdo de Remisión?

La Queja concluye con un Acuerdo de Remisión cuando del análisis realizado a las constancias que conforman el expediente de queja y de la valoración de las pruebas aportadas, se considera que el asunto debe ser atendido por otra área sustantiva de la Prodecon.

4.- ¿Cuándo y por qué se concluye una Queja con Acuerdo de Reserva?

La queja no concluye con un acuerdo de reserva.

5.- ¿Cuándo y por qué se concluye una Queja con Acuerdo de Cierre?

En los siguientes casos:

- i) Cuando la autoridad haya aceptado la pretensión del contribuyente, a efecto de no continuar transgrediendo sus derechos.
- ii) Porque se actualicen los supuestos de improcedencia, incompetencia, tener por no presentada la queja, o alguna otra causa de terminación o conclusión del procedimiento de queja o reclamación.
- iii) Cuando se determine que el asunto deba tramitarse en otra área sustantiva y concluirse el procedimiento de queja o reclamación.

Reiterándome a sus órdenes para cualquier aclaración al respecto, quedo de usted.

ATENTAMENTE

**L.C.P.F. Francisco Javier Ceballos Alba
Subprocurador de Protección de los
Derechos de los Contribuyentes**

c.c.p. Lic. Ricardo Evia Ramírez.- Secretario General

CONCLUSIONES.

- I. Los Derechos Humanos son aquellas facultades y prerrogativas inherentes a la persona, que le corresponden por su propia naturaleza, indispensables para asegurar su pleno desarrollo dentro de una sociedad organizada, mismos que deben ser reconocidos y respetados por el poder público, debiendo ser garantizados por el orden jurídico positivo.
- II. Los Derechos Fundamentales son, aquellos Derechos Humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en la normativa constitucional, y que suelen gozar de una tutela reforzada. La fundamentalidad coincide, de algún modo, con la inherencia a la naturaleza humana.
- III. El juicio de amparo es por excelencia el medio de protección del orden constitucional contra todo acto de autoridad que agravie a cualquier gobernado. El fin que persigue el juicio es, la de proteger y preservar el régimen constitucional.
- IV. El *Ombudsman*, nació con la Constitución de 1809 en Suecia, con el objetivo de establecer un control adicional para el íntegro cumplimiento de las leyes; supervisar la aplicación de éstas por parte de la administración pública y crear una nueva vía ágil y sin burocratismos, que conociera de las quejas de los gobernados sobre las arbitrariedades cometidas por la autoridad.
- V. El *Ombudsman* es, un órgano encargado de asegurar el desarrollo de la actividad administrativa y tutela de los derechos de los ciudadanos; las atribuciones o facultades que se le asignan son de vigilancia y control, en ese sentido, su actividad se dirige a lograr mediante la queja, la corrección del mal uso del poder administrativo para así evitar y/o reparar la lesión de

los Derechos Fundamentales, sin que ello sustituya una acción en el ámbito jurisdiccional.

- VI. El 6 de junio de 1990, México da paso a una institución que garantice la protección de los Derechos Fundamentales: La Comisión Nacional de Derechos Humanos, sin embargo, años más tarde, y derivado de las constantes reformas en materia fiscal, se vio en la necesidad de cubrir una laguna en materia de protección de los derechos de los pagadores de impuestos, por lo que después de un largo proceso, el 1 de septiembre de 2011 la Procuraduría de la Defensa de los Derechos del Contribuyente abre sus puertas al público con el carácter de *Ombudsman* fiscal.
- VII. El procedimiento de queja ante el *Ombudsman* es un instrumento extraordinario que no sustituye a los tramitados ante los tribunales ordinarios, sino que auxilia a resolver en forma expedita y menos formalista, los conflictos surgidos entre gobernantes y gobernados.
- VIII. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene como objetivo el proteger los derechos de los contribuyentes, y su facultad de garantizarlo es el procedimiento de queja -misma que se establece en la fracción III del artículo 5 de su Ley Orgánica- a través de la cual, el contribuyente tiene la posibilidad de denunciar la posible violación a sus derechos, dando inicio al ejercicio de esta facultad, ya que con ello la Procuraduría deberá iniciar una investigación y posteriormente determinar si existe o no la violación.
- IX. Ante algún acto violatorio de derechos, el contribuyente tiene la oportunidad de promover acciones ante alguna autoridad jurisdiccional o en su caso optar por la queja, el cual es un mecanismo alternativo de solución de controversias no jurisdiccional en materia fiscal; la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece que ésta debe ser sin más formalidades que la de precisar con objetividad la pretensión del

contribuyente, es decir, es un mecanismo que facilita el acceso a la justicia fiscal.

- X. La Recomendación es por excelencia la resolución que emite el *Ombudsman* en el proceso de queja cuando considera que la autoridad actuó de manera equivocada, en ésta se propondrán las medidas correctivas que procedan para la efectiva restitución de los afectados en sus derechos, y si procede, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado.
- XI. La Recomendación carece de potestad coercitiva, lo que implica que dichas resoluciones no serán vinculatorias para los destinatarios y por tanto, que aquéllos puedan abstenerse de realizar lo que se les recomienda.
- XII. Las Recomendaciones no constituyen instancia y no afectan el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, no suspenden ni interrumpen los plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectan los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades.
- XIII. Las Recomendaciones son de carácter público, así, se suma a la autoridad moral del *Ombudsman*, la fuerza que le imprime la difusión hacia la opinión pública de las Recomendaciones que emite, lo que inclina a la autoridad a subsanar la falta, so pena del señalamiento social.
- XIV. Por naturaleza jurídica –*Ombudsman* fiscal- la Procuraduría debe tener como actividad principal la atención de quejas, asimismo, debe concluir este procedimiento con una Recomendación a la autoridad fiscal responsable de la vulneración y/o violación a algún Derechos Fundamental del pagador de impuestos; sin embargo, con base a las estadísticas publicadas en la página electrónica de ésta, observamos que la mayoría de

las ocasiones no sucede; ello es así, toda vez que como se analizó en el transcurso de esta investigación, la Procuraduría lleva a cabo mesas de trabajo con la autoridad fiscal, con el objetivo de platicar los temas materia de la queja y llegar a una solución, es decir, previo a emitir una Recomendación, exhorta a la autoridad fiscal a modificar su acto con el fin de resarcir el perjuicio y/o daño causado al contribuyente.

- XV. El *Ombudsman* tiene la facultad de investigar a fondo el asunto que sea sometido a su competencia por los gobernados quejosos. Para ello podrá efectuar todas las acciones que conforme a derecho juzgue convenientes para el mejor conocimiento del asunto y acreditamiento de las quejas.
- XVI. La mediación es el procedimiento en el cual las partes de un conflicto acuden con un tercero, ajeno e imparcial, que facilita la comunicación entre aquellas para que puedan delimitar el conflicto y encontrar su solución.
- XVII. La Procuraduría en el ejercicio de su atribución sustantiva denominada queja, hace las veces de mediador, toda vez que, en el desarrollo de su investigación, realiza diferentes actos que permiten la solución a la situación del cual el quejoso se duele, como lo es la reunión con la autoridad responsable; en la mayoría de los casos la Procuraduría no concluye la investigación mediante una Recomendación –lo cual debería ser así por la naturaleza jurídica que tiene- sino que puede finalizar con acuerdos diferentes, y como se estudió, esto es porque considera que la autoridad fiscal responsable subsana el derecho vulnerado o violado al pagador de impuestos.
- XVIII. Se propone adicionar una fracción al artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del contribuyente, en el cual se disponga que la Procuraduría podrá hacer las veces de mediador en el transcurso de la investigación del tema de la queja.

- XIX. La propuesta va encaminada a establecer la actividad de mediador que lleva a cabo la Procuraduría dentro del proceso de queja, así como la procedencia de los acuerdos diferentes con los cuales puede concluir una queja, y no así la Recomendación, toda vez que en la práctica la Recomendación es minoría en la finalización de los asuntos; considerando así los beneficios que contempla tal medida para el contribuyente.
- XX. Se propone adicionar una fracción al artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en la cual se precise que tiene la facultad de llevar a cabo Acuerdos Conclusivos.
- XXI. La propuesta va encaminada a dar sustento al proceso de Acuerdos Conclusivos que realiza la Procuraduría, toda vez, que no se encuentra dentro de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría, las cuales otorga su Ley Orgánica; teniendo en cuenta que el proceso mencionado trae beneficios al pagador de impuestos ante el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal correspondiente.

REFERENCIAS.

BIBLIOGRAFÍA

BECERRA Pocoroba, Mario. y HERNÁNDEZ, Jiménez Luís J. Obra Jurídica Enciclopédica. *Derecho Tributario*. Porrúa, Escuela Libre de Derecho, México. 2012.

CARPISO, Jorge. *Derechos Humanos y Ombudsman*. 2ª edición. Porrúa. México. 1998.

FERRAJOLI, Luís. *Derechos y garantías, la ley del más débil*. Editorial Trotta. Madrid. 1999.

MARTÍNEZ Bullé-Goyri, Víctor M. y LARA Ponte, Rodolfo. *Los Derechos Humanos en México: Un largo camino por andar*. Comisión Nacional de los Derechos Humanos México. Porrúa. México. 2002.

RABASA, Emilio O. *Historia de las Constituciones mexicanas*. 2da edición. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 1994.

OVALLE Fabela, José. *Derecho Procesal Civil*. 9ª edición. Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V. México. 2003.

VALLARTA Plata, José G. *La corte interamericana de justicia y los Derechos Humanos de los mexicanos*. Porrúa. México. 2003.

VELÁSQUEZ Restrepo, Lina María. *Noción de la Teoría del Conflicto. Generalidades de los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias*. Sello Editorial. Medellín. Colombia. 2012.

VENEGAS Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*. 3ra Edición. Oxford University Press. México. 2012.

VITAL Méndez, Eduardo. *Medios Alternativos para la Resolución de Controversias en Materia Fiscal*. Themis. México. D.F. 2010.

CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Consulta fiscal. La respuesta que emite la autoridad, constituye un acto de aplicación de las disposiciones legales en que se funde, susceptible de ser impugnada a través del Juicio de Amparo, siempre que se haya planteado una situación real y concreta y se trate del primer acto de aplicación en perjuicio del quejoso. Tesis 2a./J. 2/2007. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. t, XXV. p. 491.

Control Concentrado y Control Difuso de la Constitución. Sus diferencias y finalidad dentro del proceso ordinario. Tesis I.7o.A.8 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t, 2001605, septiembre de 2013, p. 1679.

Control Difuso. Rasgos distintivos de ejercicio. Tesis I.4o.A.18 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t, 2003523, mayo de 2013, p. 1762.

Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad establecidos en la Constitución Federal, representan criterio de optimización interpretativa de los Derechos Fundamentales. Tesis IV.2o.A.15 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t, 2003881, junio de 2013, p. 1289.

DICCIONARIOS JURÍDICOS.

Diccionario Jurídico Espasa Siglo XXI. Espasa Calpe S.A. Madrid. 2001.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa. Decima Cuarta Edición. México. 2000.

LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

Código de Comercio, vigente.

Código Fiscal de la Federación, vigente.

Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta y su protocolo, vigente.

Ley de la Comisión Nacional de Derechos Humanos, vigente.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, vigente.

Ley Federal para Prevenir y Eliminar la Discriminación, vigente.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, vigente.

Ley Federal de Protección al Consumidor, vigente.

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, vigente.

Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, vigente.

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

MEDIOS ELECTRÓNICOS.

AMAYA Rivera, Heriberto Anselmo. *La consulta a la autoridad fiscal y su proyección en juicio*. Tesis (Licenciado en Ciencias Jurídicas). Monterrey, México. Facultad de la Escuela de Derecho. Noviembre 1983. Disponible en: http://200.94.19.138:90/BV/biblioteca_cesmdfa/images/rocketlauncher/frontpage/documentos/ESTUDIOS/1.pdf

Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/22/pr/pr19.pdf>

Diario Oficial de la Federación. *PRIMERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013*. Secretaría de Hacienda y Crédito

Público. 19 de febrero 2013. Disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5288222&fecha=19/02/2013

HERNÁNDEZ Vázquez, Olga. JUSTO Alonso, Ángela. Precios de transferencia*. *Instituto de Estudios Fiscales*. Volumen 15/2012. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf

Glosario de Términos Fiscales. (Sin fecha). Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

Página electrónica de la Comisión Nacional de Derechos Humanos. Disponible en: <http://www.cndh.org.mx/Atribuciones>

Página electrónica de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos. Disponible en: http://www.cndh.org.mx/Como_Presentar_Queja

Página electrónica de la Secretaría de Gobernación. Disponible en: <http://www.gobernacion.gob.mx/>

Página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, Disponible en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.a_spx

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “Derechos Humanos de los Contribuyentes”. Disponible en: <http://prodecon.gob.mx>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. *Informe de Actividades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente Enero-Diciembre 2012*. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/portal/Documentos/Transparencia/rendicionCtas/InformeActividades.pdf>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. PROGRAMA Institucional 2013-2018 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Disponible en: http://prodecon.gob.mx/PORTAL/Documentos/PROGRAMA_INSTITUCIONAL_2013-2018_PRODECON_DOF_16mayo2014.pdf

Servicio de Administración Tributaria. *Acuerdos Anticipados de Precios (APA's y MAP's) descripción general*. Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia. 2012. Disponible en:

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/grandes_contribuyentes/Documents/APAS_Descripcion_general.pdf

Servicio de Administración Tributaria. *Preguntas frecuentes (FAQ) "Acuerdos Anticipados de Precios"*. Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia. 2011. Disponible en:

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/grandes_contribuyentes/Documents/FAQ_APA.pdf

VALTIERRA Guerrero, Joan Irwin. Aspectos Generales de la Consulta Fiscal. *Prontuario de Actualización Fiscal*. Disponible en: <http://www.e-paf.com/horapaf/Consulta%20Fiscal.pdf>

HEMEROGRAFÍA.

FERNÁNDEZ Fernández, Vicente. y SAMANIEGO Behar, Nitza. *El juicio de amparo: historia y futuro de la protección constitucional en México*. IUS. V (27). 2011.

VADO Grajedas, Luis Octavio. *Medios alternativos de resolución de conflictos. Estudios en homenaje a Marcia Muñoz de Alba Medrano*. Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México. Serie Doctrina Jurídica número 325. 1ª Edición. México. 2006.

VALDÉS, Costa Ramón. *Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional*. En Revista Tributaria. Tomo XV. Número 84. Mayo – Junio de 1988.