

# DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-16-065-7

## DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN MÉXICO

Autoras: *Doctora Carmen Leticia Jasso Ramírez*  
Becaria por la Asociación Universitaria Iberoamericana  
de Posgrado en la Universidad de Alcalá  
Catedrática de la Licenciatura y Posgrado en Derecho  
Unidad Académica de Derecho y Ciencias Sociales  
Universidad Autónoma de Tamaulipas, México

*Doctora María Angélica Nava Rodríguez*  
Catedrática de la Licenciatura y Posgrado en Derecho  
Universidad Autónoma de Tamaulipas, México

DOC. n.º 16/2016

Agradecimiento:  
a la Asociación Universitaria Iberoamericana de Posgrado que hace posible  
las estancias a través de sus Programas Internacionales  
de movilidad para docentes de Posgrado.



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.
  2. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN MATERIA FISCAL.
    - 2.1. Derechos del contribuyente desde el punto de vista constitucional.
    - 2.2. Derechos del contribuyente desde el punto de vista legal.
  3. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.
  4. CONCLUSIONES.
- BIBLIOGRAFÍA.



## RESUMEN

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es una institución novadora en el Sistema Jurídico mexicano, que entra en la vida del gobernado considerado como contribuyente, a fin de “promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos” frente a las actuaciones de las autoridades fiscales federales; para su intervención basta con la queja que interponga el contribuyente a fin de iniciar su gestión para la defensa jurídica.

Sus actuaciones se consolidan día a día, puesto que actualmente intervienen en defensa en cualquiera de los procedimientos de impugnación que tiene derecho a promover el contribuyente, no solamente en los procedimientos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal.

*Palabras claves:* Promover, respetar, proteger, garantizar, contribuyente.

## ABSTRACT

The Office of the Taxpayer Advocate is a novadora institution in the Mexican legal system, which enters the life of the governed considered as a taxpayer, to "promote, respect, protect and guarantee human rights" against the actions of the authorities federal prosecutors; Speaking just for the complaint claiming the taxpayer to initiate management for legal defense.

His performances are daily consolidated, since currently involved in defense in any proceedings has the right to challenge that promote the taxpayer, not only in administrative procedures carried out by the tax authority.

*Keywords:* Promote, respect, protect, ensure taxpayer.



---

## ABREVIATURAS

CPEUM, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CFF, Código Fiscal de la Federación.

DH, Derechos Humanos.

DOF, Diario Oficial de la Federación.

PDC, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

## 1. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se analizan los Derechos Humanos en México que tienen los contribuyentes frente al Estado como sujeto obligado a promover, respetar, proteger, y garantizar éstos.

Para lo cual como parte de la promoción deberá dar a conocer públicamente cuales son los Derechos Humanos, para que toda persona tenga conocimiento de ellos. Asimismo que ante cualquier acto de autoridad, deberán ser respetados sus derechos por ésta, exigiéndole sean protegidos y garantizados, puesto que se trata de derechos fundamentales, que no solo deben ser protegidos por órganos jurisdiccionales, sino más bien por cualquier institución del Estado cualquiera que sea su denominación, así forme parte de la administración pública centralizada o descentralizada.

Es importante precisar que la figura del Ombudsman en México fue creada en el año de 2006, sin embargo es hasta 2011 cuando entra en funciones por la controversia constitucional suscitada, la cual, coincidentemente también en ese mismo año surge una especie de revolución en materia de Derechos Humanos dentro del Estado de Derecho en México, pues la Constitución federal necesariamente es reformada y propicia también la creación de una nueva Ley de Amparo, como parte de las recomendaciones que emite la Corte Interamericana de los Derechos Humanos.

## 2. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN MATERIA FISCAL

A fin de llevar a cabo un estudio analítico que permita extraer una apreciación de lo que son los Derechos propiamente dicho, es necesario comentar lo ocurrido en el 2011 en materia de Derechos Humanos, (DH) en México:

“Conviene que las autoridades fiscales conozcan la diferencia entre derechos humanos y garantías”. En junio de 2011 se llevaron a cabo dos reformas constitucionales de gran trascendencia para México. Es inevitable explicar una sin mencionar a la otra, pues ambas provocaron un impacto a las autoridades fiscales del país. La primera fue en materia de amparo y la segunda, que forma parte de este análisis en derechos humanos. La reforma en materia de derechos humanos contiene tres aspectos importantes a resaltar. En primera instancia, se precisa desde el artículo primero y en algunos otros numerales de la Constitución, el respeto y la protección de los derechos humanos; en segunda instancia contiene una importante dimensión internacional, es decir, se refuerza el status jurídico de los tratados internacionales en derechos humanos, y por último, dentro de los aspectos más destacados para este análisis, esta reforma involucra necesariamente las autoridades fiscales del país, pues ahora con la nueva redacción al artículo primero constitucional se prevé que *“Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos...”* Así pues, el presente análisis nos proporcionará los elementos básicos para comprender el objetivo de dicha reforma abocándose exclusivamente en la actuación de las autoridades fiscales que refiere el citado estudio frente a los contribuyentes; no dejando de lado la existencia de una Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) que actúa en forma similar a la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNDH) respecto a la figura del Ombudsman, pero en materia fiscal federal. El 10 de junio de 2011 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la reforma constitucional en materia de derechos humanos. Se previeron cambios a la denominación del capítulo I del título primero, así como de los artículos 1, 3, 11, 15, 18, 29, 33, 89, 97, 102 apartado B y 105, fracción II de nuestra Carta Magna. Se establecieron cambios sustantivos y operativos. Sustantivos: 1. La modificación a la denominación misma del capítulo que agrupa a los derechos básicos; 2. El otorgamiento de rango constitucional a los tratados internacionales en materia de derechos humanos; Operativos: a) Principio pro persona (mayor beneficio a las personas) Z; b) El principio de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; las obligaciones de prevención, investigación, sanción y reparación de violaciones a los derechos humanos; c) La exigencia de que las autoridades funden, motiven y hagan pública en su caso, la negativa de aceptar o cumplir las recomendaciones que les dirijan las comisiones de derechos humanos; así como la posibilidad de que las autoridades comparezcan ante los órganos legislativos correspondientes a explicar los motivos de su negativa; d) La posibilidad de que las acciones de inconstitucionalidad que puedan presentar la CNDH y los organismos respectivos de las entidades federativas, en el ámbito de su respectiva competencia, contra leyes de carácter federal, estatal y del D.F., así como de tratados internacionales, se puedan enderezar respecto a violaciones a los derechos humanos previstos en la Constitución, pero

también en los tratados internacionales de derechos humanos. ... Se concluye que con la reforma constitucional realizada en junio de 2011 en materia de derechos humanos donde existieron cambios sustantivos y operativos en esa materia, las autoridades fiscales sin duda deben poner especial atención a esos cambios suscitados en la Constitución, pues ahora, con la nueva redacción al artículo primero constitucional, es menester que se hace partícipe a todas las autoridades del país a respetar y proteger los derechos humanos. El artículo constitucional que a nuestro juicio se relaciona más con las autoridades fiscales, es el artículo primero constitucional porque las menciona directamente; sin embargo, no quiere decir que sea el único que tenga relación con las mismas. Recordemos que algunos de los derechos humanos son el derecho a la vida, a la integridad, a la libertad personal, a petitionar ante las autoridades, a la libertad de expresión, entre otros entonces *¿De qué manera los funcionarios fiscales pueden identificar un derecho humano?* Lo que antes se especificaba como garantías individuales establecidas en los artículos 1 al 29 constitucionales ahora, con la reforma, forman parte de los derechos humanos; así que un derecho humano lo podríamos encontrar en el artículo 14 y 16 constitucional, de los cuales se deriva el principio de legalidad: fundar y motivar correctamente los actos administrativos y fiscales. Si los funcionarios fiscales no fundan o no motivan correctamente dichos actos, se estaría en riesgo de violar un derecho humano al contribuyente. Hay una variedad de derechos humanos que los funcionarios pueden identificar en toda la Constitución, siendo el más evidente el que ya se mencionó, porque si bien antes formaba parte de las garantías individuales ahora forma parte de los derechos humanos, al menos veámoslo como un derecho que todo contribuyente debe tener.”<sup>1</sup>

Motivo por el cual necesariamente debe iniciarse hablando del tema de los DH, los cuales se analizarán desde el punto de vista fiscal no sólo tributario, puesto que si bien es cierto que en Junio de 2011, el artículo 1 de la CPEUM sufrió una reforma, también lo es que, se dio la misma, debido a la falta de aplicación de una norma internacional para garantizar los DH de las personas, mediante el cual surge la expresión “control de convencionalidad” que viene a precisar esa observancia y aplicación de la norma con dicho carácter. Por lo cual trascendente e histórico el año 2011 para México, en el que derivado de decisión de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos.

La intervención de la Corte Interamericana, prácticamente exigió al Estado mexicano a cuenta del Poder Legislativo federal, para legislar en dos directrices, en la primera permite la creación de un nuevo cuerpo normativo que integra la Nueva Ley de Amparo, en la segunda en materia de DH. Tres aspectos se han considerado suficientes, para que el legislador previera al crear las normas jurídicas el respeto y protección de los DH de toda persona, la jerarquía suprema de cualquier Tratado Internacional en materia de DH.

Los DH serán analizados desde la perspectiva del Derecho Fiscal y Tributario, puesto que si bien como ha quedado escrito fue en Junio de 2011, que la Constitución federal sufrió una reforma, también lo es que, se dio la misma, debido a la falta de aplicación de una norma internacional para preservar los derechos humanos, mediante el cual surge el concepto “control de convencionalidad” que viene a precisar esa observancia y aplicación de la norma con dicho carácter.

Quedando obligados de tal manera los órganos jurisdiccionales y las autoridades administrativas integrantes del Estado mexicano a observarla para aplicarla, en su caso. Con lo anterior se eleva a rango constitucional lo que viene a considerarse a través de este control el reconocimiento de los derechos humanos, a los que se ha referido la Corte Interamericana de los Derechos Humanos, que han quedado inmersos con la reforma al artículo 1, de la CPEUM y sustentada ampliamente en los Tratados Internacionales, “en los cuales, además de los derechos de la persona a la libertad, vida, propiedad, seguridad jurídica, derechos civiles y políticos, que son los clásicos liberales, se han incorporado otros relativos a los derechos económicos, sociales y al desarrollo de las personas, muchos de los cuales están estrechamente vinculados con el derecho administrativo y con los órganos de la Administración Pública Federal y, por ello, su tutela y protección caen en la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”<sup>2</sup>

De éstos es menester destacar en esencia que debe garantizarse el derecho de igualdad jurídica, además, el principio de seguridad jurídica y el derecho de petición y audiencia, los cuales se encuen-

<sup>1</sup> FH Federalismo Hacendario, Revista 2 Bimestre de 2012, cd, págs. 124-135

<sup>2</sup> Control Difuso de Constitucionalidad y Convencionalidad y su aplicación en materia fiscal y administrativa. Morsi Gutiérrez Zulema Magistrada, Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pdf, pág. 14



tran previstos en los preceptos 1, 8, 14 y 16 de la CPEUM. Éstos, deben estar contenidos en las leyes ordinarias y secundarias, estar incluidos desde luego, en las disposiciones de naturaleza federal, estatal y municipal, en virtud de formar parte de una federación las entidades federativas y la ciudad de México; los cuales deben estar inmersos en las disposiciones legales federales, estatales y municipales del Derecho Positivo mexicano como normas vigentes.

En el primer cuerpo normativo por tratarse de legislación federal, a través de las cuales sus normas jurídicas, regulan los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes, que contiene los principios constitucionales de igualdad, al garantizar un trato igualitario entre las personas físicas y por otra parte entre las morales, así como el de seguridad jurídica en la cual dispone en el primer párrafo del artículo 5, “Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”<sup>3</sup>

De lo anterior, se desprende que, como parte de la seguridad jurídica, el contribuyente debe conocer con precisión los elementos de la contribución, los cuales previamente deberán encontrarse precisados en la legislación que la prevé, pues de lo contrario, la persona sujeto del tributo estaría ante la incertidumbre para efectos de dar debido cumplimiento a la norma jurídica.

En este caso en la legislación federal se prevén las normas en las que se establecen las contribuciones de esa índole; existe para tal efecto una ley para cada una de éstas, en las cuales se describen particularmente las mismas, en tanto en materia estatal se encuentran en la Ley de Hacienda para cada entidad federativa, la cual tiene derecho de percibir e incluso exigir de sus gobernados, legislación que prevé normas jurídicas que delimitan los elementos de los impuestos. Por estar contenida en una ley cuya aplicación es obligatoria, su incumplimiento, no puede eludirse por el simple desconocimiento.

Las normas jurídicas por una parte, deben ser del conocimiento del particular como una obligación; por otra parte se convierte en obligación del Estado darlas a conocer a sus gobernados, a través del órgano difusor como lo es, el Diario Oficial de la Federación (DOF), así como también conforme al 33, del CFF, procurarán dar asistencia a los contribuyentes, esto como parte de la obligación que tiene el Estado mexicano de proporcionar educación que tienda al desarrollo, la cual llevará a cabo para que el gobernado cumpla sus obligaciones y desde luego, conozca sus Derechos para ejercerlos.

Por otra parte como principio de esa seguridad jurídica que el Estado debe otorgar a sus gobernados en el artículo 38 del CFF, dispone los requisitos que deben contener los actos administrativos que den a conocer las autoridades fiscales a través de la notificación. Estos requisitos van a permitir que se cumpla cabalmente el derecho humano y principio constitucional de seguridad jurídica; los actos de autoridad deben encontrarse sustentados en una norma jurídica que le permita su actuación, a través del ejercicio de sus facultades; por otra parte el derecho de petición y audiencia permiten la intervención oportuna al gobernado de ser escuchado en ese mismo momento procesal, lo cual puede realizarlo a través de una simple promoción, conforme al artículo 18 del CFF, que menciona los requisitos que debe contener:

*“Artículo 18.- Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso. Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos: I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro. II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción. III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones. Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido.*

---

<sup>3</sup> Código Fiscal de la Federación vigente para 2016, pdf, pág. 3

En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico. Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos. Además deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas. Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital. Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva. Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.”<sup>4</sup>

Los anteriores son los requisitos que deben cumplir las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales es aquí el momento en el que el particular ejerce su derecho de petición, se estima que estos requisitos son los necesarios para conocer las pretensiones del particular y que a la vez permitan a la autoridad fiscal, estar en condiciones de dar una respuesta con certeza al caso en concreto.

Al llevar a cabo cada uno de los Procedimientos Administrativos como lo son el de Control, Fiscalización, Determinación, Reembolso y extinción de obligaciones, Coercitivos, Administrativo de Ejecución y de impugnación, en el citado código se dispone expresamente en la norma jurídica el momento oportuno en el que será escuchado el contribuyente.

Así por ejemplo, en el “Artículo 53-A.- *Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 de este Código, y soliciten al contador público registrado que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos: I. Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días. II. Quince días, tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente.*”<sup>5</sup>

Lo anterior prevé los tiempos en los cuales el particular, habrá de intervenir para hacer valer lo que a su derecho le conviniera. Como parte del mismo derecho de audiencia, el particular tiene derecho a impugnar los actos que la autoridad fiscal lleva a cabo, lo cual será en este caso a través de los procedimientos de impugnación, previstos en el ya citado código, tal como los son, el Recurso Administrativo de Revocación previsto en el numeral 116, la Reconsideración en el 36 y el Juicio Contencioso Administrativo en el 125 estos artículos en del CFF, en virtud que el recurso de revocación es optativo lo que lleva al particular a decidir si agota el recurso o se va directamente al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo a promover la nulidad. En cuanto a la reconsideración es un recurso que tiene el particular una vez agotados los términos para impugnar y sin haber ejercido este derecho, lo resuelve el superior jerárquico de la autoridad fiscal que emitió la resolución y aunque conforme lo prevé la norma no constituye instancia, el contribuyente tiene derecho a promover el Juicio de Amparo, por tratarse de actos de la autoridad fiscal.

<sup>4</sup> Código Fiscal de la Federación vigente para 2016, pdf, pág. 19 y 20

<sup>5</sup> Código Fiscal de la Federación vigente para 2016, pdf, pág. 79 y 80

Asimismo en el mismo CFF se establecen, los distintos procedimientos administrativos que realiza la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades, tales como de Control, Fiscalización, Determinación, etc...

El legislador federal ha creado una ley para establecer la obligación de cada impuesto de esa misma naturaleza en la que se regulan los actos o actividades por las cuales los gobernados quedan consuetudinados a pagar contribuciones, es decir, en esta legislación federal, se prevén las normas jurídicas que contienen los elementos de toda contribución, para el cabal cumplimiento del principio de seguridad jurídica.

En relación con el artículo 14 de la CPEUM, en este se preserva el derecho de audiencia, el cual deberá ser siempre posterior a la aplicación del impuesto, toda vez que éste se determina como una obligación que es impuesta en forma unilateral por el estado al ejercer su potestad tributaria por medio del poder legislativo, con la finalidad de cubrir los gastos del propio estado. Ahora bien, este derecho se garantiza al prever en las disposiciones legales los procedimientos de impugnación que pueden promover con la finalidad que la resolución administrativa mediante el cual determina la cuantificación de la obligación, se revoque o se declare nulo o bien, mediante el amparo se proteja al particular de la determinación que hace la autoridad fiscal.

La seguridad jurídica debe preverse en el sentido que en la ley que regula obligación de pagar contribuciones, deben observar el principio de certeza jurídica es decir definir de manera clara, los elementos de los impuestos. Como parte de este derecho de seguridad jurídica puede señalarse la legalidad del mismo que exista en la ley la forma en la que se determina y quien determina la contribución.

## **2.1. Derechos del contribuyente desde el punto de vista constitucional**

La igualdad y seguridad jurídica así como el derecho de petición y audiencia, son los principios constitucionales, mismos que forman parte de los derechos fundamentales de los contribuyentes como cualquier persona, estos han sido extraídos de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, son retomados como escudo para la defensa de los contribuyentes. De gran trascendencia en la historia de México ha resultado el recordatorio que hace la Corte Interamericana de los Derechos Humanos, en relación con la Declaración de estos, como para retrotraer a esta nueva era, los derechos simples que como seres humanos tenemos, que datan del siglo pasado.

En la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en sus artículos 1º, 2º y 7º, preserva el derecho de igualdad jurídica, de lo puede destacarse que en el artículo 1 de nuestra carta magna se preserva el principio, al señalar la igualdad que tenemos como seres humanos. Asimismo en la Fracción IV, del artículo 31 de la CPEUM, entre otros principios constitucionales que debe observar las contribuciones, se prevé la equidad, es decir la igualdad jurídica, del cual Adam Smith lo refiere como un sub principio denominado generalidad, que se encuentra inmerso en el principio de justicia, "A) Que el impuesto sea general, significa que comprende a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, sólo debe eliminarse aquéllas que carezcan de capacidad contributiva, cuando la persona perciba ingresos o rendimientos por encima de mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o su familia subsista."<sup>6</sup> Este sub principio es el principio constitucional de "equidad", de lo que puede decirle que, todos tenemos la obligación de pagar contribuciones en los términos de las disposiciones legales.

Aunado a lo anterior y ante los derechos que debe garantizar el Estado a los contribuyentes, a nivel federal, surge la creación de la PDC, cuyo Titular es la creadora de la Carta de los Derechos del Contribuyente, destacando los considerandos siguientes "Que la base del Estado democrático de Derecho es el respeto irrestricto a los derechos fundamentales de los gobernados, y que estos derechos irreductibles deben ser respetados por las autoridades en cualquier actividad que realicen. .... Que el respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos en su calidad de pagadores de impuestos,

---

<sup>6</sup> Margáin, Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, Decimosegunda edición, 1996, pág. 43



constituye la base de una renovada cultura contributiva.”<sup>7</sup> Estos considerando en esencia tutelan los DH, en el campo del derecho tributario, se estaría hablando entonces, de los DH que tienen los contribuyentes. Asimismo por estimarlo de suma importancia se transcriben los artículos que la integran.

“PARTE PRIMERA De la relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

Artículo 1. La relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales debe preservar un justo equilibrio. Las personas tienen el deber ciudadano del pago de contribuciones y son responsables del cumplimiento de sus obligaciones tributarias; las autoridades, correlativamente, están obligadas a brindar un servicio puntual basado en la simplificación, la legalidad, la equidad y el respeto a los contribuyentes y sus derechos. Artículo 2. La información proporcionada por el contribuyente se presume completa y exacta, si la autoridad fiscal estima que ésta no lo es corresponderá a ella demostrarlo. Artículo 3. La interpretación de las normas fiscales debe hacerse de forma integral, favoreciendo en todo momento la protección más amplia o la menor restricción a los derechos fundamentales de los contribuyentes. Artículo 4. Al aplicar la ley, la autoridad debe hacerlo con neutralidad e imparcialidad tomando en consideración las dificultades técnicas que representa la interpretación de la ley fiscal.

PARTE SEGUNDA De los derechos de los contribuyentes.

Artículo 5. Las contribuciones deben tomar en cuenta la capacidad contributiva de las personas, respetando el derecho al mínimo vital, en protección a la dignidad y necesidades básicas de la persona humana. Artículo 6. La recaudación de las contribuciones debe regirse por los principios de igualdad, legalidad, certidumbre, comodidad y economía. Artículo 7. Los contribuyentes también tienen como derechos: I. Recibir de las autoridades fiscales información clara, precisa y oportuna, que los auxilie en el ejercicio de sus obligaciones tributarias; II. Formular peticiones o solicitudes de forma respetuosa a la autoridad, quien deberá responderlas en breve término; III. Recibir la devolución de las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales; IV. Corregir su situación fiscal, de conformidad con lo señalado en las disposiciones legales aplicables; V. Obtener la certificación y copia de las declaraciones presentadas, previo el pago de los derechos que en su caso establezca la ley; VI. Gozar del efectivo acceso a la justicia fiscal, a fin de revocar, modificar o anular las resoluciones de las autoridades fiscales que consideren violatorias de sus derechos; VII. Conocer el estado de tramitación de los procedimientos de los que sea parte; VIII. Ofrecer como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, así como la información que obre en poder de la autoridad fiscal, los cuales deberán ser presentados en el momento procesal oportuno; IX. Formular alegatos y aportar los documentos que coadyuven a su defensa ante los órganos competentes; X. Ser tratado con el debido respeto y consideración por las autoridades fiscales y los servidores públicos correspondientes; XI. A que las autoridades fiscales lleven a cabo las actuaciones que lo involucren en la forma que resulte menos onerosa; y XII. Formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria. Artículo 8. Los derechos de los contribuyentes constituyen correlativamente obligaciones para las autoridades fiscales.

PARTE TERCERA De los deberes de las autoridades.

Artículo 9. Las autoridades fiscales deben respetar en todo momento los derechos de los contribuyentes, así como facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en un marco de respeto mutuo y confianza, para lo cual deberán simplificar los formatos y los procedimientos respectivos. Artículo 10. Las autoridades fiscales están obligadas a: I. Tratar con respeto y debida consideración al contribuyente; II. Responder las dudas del contribuyente, atenderlo en los términos de las leyes aplicables y recibir los documentos que aquél les presente; III. Proporcionar al contribuyente la información necesaria que auxilie en el ejercicio de sus obligaciones tributarias; IV. Resguardar con carácter reservado la información, datos, informes o antecedentes que los contribuyentes y terceros con ellos relacionados les proporcionen en términos de las leyes aplicables; V. Presumir que la actuación del contribuyente es de buena fe, salvo prueba fehaciente en contrario; VI. Dar a conocer al contribuyente el estado de tramitación de los procedimientos de los que forme parte, así como proporcionar copias de los documentos que lo conforman cuando le sean solicitadas; VII. Informar al contribuyente, tanto al inicio de las facultades de comprobación, como en el curso de los actos de fiscalización, sobre sus derechos y obligaciones; VIII. Respetar los plazos previstos en las leyes fiscales para emitir sus actos; y IX. Escuchar al contribuyente, previamente a la emisión de la resolución determinante del crédi-

<sup>7</sup> <http://prodecon.gob.mx/Documentos/Carta-Derechos.pdf>

to, en términos de las disposiciones aplicables. Finalmente, es objetivo de la PRODECON vigilar el debido respeto a los derechos de los contribuyentes y promover una relación jurídica tributaria más equilibrada y de mayor entendimiento entre ambas partes.”<sup>8</sup>

Una vez transcritos la Carta de los Derechos del Contribuyente, puede decir que éstos se encuentran inspirados en los DH, vistos desde la perspectiva del Derecho Fiscal. De los cuales, igualmente destacan el principio de igualdad jurídica, seguridad jurídica y el derecho de audiencia.

El de igualdad jurídica, al prever como integrantes de una nación tenemos la obligación de pagar contribuciones para ayudar al sostenimiento de los gastos del Estado.

Igualmente el Derecho de petición y audiencia que por una parte la Declaratoria Universal de los Derechos Humanos, prevé en los artículos 8°, 10°, 11° de esta, como un derecho a ser escuchado por el Estado.

En relación con el principio de Seguridad jurídica la misma declaratoria los salvaguarda en los artículos 12, 14 y 17, en los cuales señala la legalidad y certidumbre de los actos de las autoridades hacia los gobernados.

Ahora referente a la obligación que tenemos los mexicanos conforme a lo previsto en la Fracción IV, del artículo 31 de la CPEUM, que dice: “Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos: I.- ... IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”<sup>9</sup> Al referirnos a las obligaciones que tienen los mexicanos, es destacar que son todas aquellas personas físicas o personas morales, residentes en México y residentes en el extranjero preservando con ello el derecho de igualdad jurídica, sean mayor o menos de edad conforme al supuesto normativo por el cual quedan obligados a pagar contribuciones, para ayudar de esta forma al sostenimiento de los gastos públicos del Estado. Los principios constitucionales que deben preservarse son: equidad, proporcionalidad y legalidad.

*Equidad:* este principio no es otro significado que la igualdad ante la norma, puesto que si los mexicanos quedan obligados a pagar contribuciones por ejemplo al efectuar un consumo en territorio nacional por el cual debe pagar el Impuesto al Valor Agregado, es justo entonces que el extranjero que realice un consumo en este país por el cual deba pagar dicho gravamen, también quede constraído a efectuarlo.

*Proporcionalidad:* es la medida en la que queda obligado al pago de las contribuciones el gobernado, está será en base a la riqueza.

De lo anterior surge la Teoría del sacrificio de John Stuart Mills, que señala “si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que corresponde pagar a cada particular será distinta.”<sup>10</sup> Con ello, se permite distinguir a los desiguales de los iguales. Puede darse un ejemplo exponiendo que dos contribuyente obtienen ingresos en igual medida durante un mismo periodo, la diferencia estriba en que ambos obtienen de una fuente distinta los ingresos, por lo tanto es justo que, el impuesto debe pagarse mediante un procedimiento de determinación previsto en la ley, el cual debe ser diferente, considerando el esfuerzo realizado para obtenerlo.

*Legalidad:* como principio constitucional, trata de prever la ley la obligación del pago de una contribución para que exista la certeza jurídica que debe tener el gobernado, puesto que si la ley no la prevé, la obligación perdería su fuerza para exigirla.

---

<sup>8</sup> <http://prodecon.gob.mx/Documentos/Carta-Derechos.pdf>

<sup>9</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, última reforma publicada en el DOF de fecha 10-07-2015, pdf, pág. 40.

<sup>10</sup> Margáin, Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, Decimosegunda edición, 1996, pág. 45

## **2.2. Derechos del contribuyente desde el punto de vista legal**

Desde un enfoque de los DH, los contribuyentes tienen el derecho de igualdad jurídica, seguridad jurídica y derecho de audiencia.

Redundar sobre los DH es, destacar que Estado tiene la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los DH de los contribuyentes sea persona física o persona moral, creando nuevas instituciones que tutelen dichos derechos. No solo las autoridades judiciales sino también, las administrativas, dentro de las cuales están las autoridades fiscales.

A nivel federal la Ley Federal de Derechos del Contribuyente se publica en el DOF de fecha 23 de Junio de 2005, para entrar en vigencia un mes después de su publicación, su estructura tiene 24 artículos, clasificada en Disposiciones Generales, Información, Difusión y Asistencia al Contribuyente, Derechos y Garantías en los Procedimientos de Comprobación, Derechos y Garantías en el Procedimiento Sancionador y Medios de Defensa.

Esta Ley es creada por el Poder Legislativo, en el Sexenio de Vicente Fox Quesada.

En el Capítulo de Disposiciones Generales prevé los derechos y garantía que tiene el contribuyente y responsables solidarios, de los cuales puede decirse que gozan de una amplitud de derechos y garantías puesto que incluso establece que tienen derecho a no aportar documentos respecto de los cuales ya tiene estos la autoridad, es decir si el contribuyente ha presentado una declaración que posteriormente la autoridad fiscal le requiere, el contribuyente tiene el derecho de no aportarlos. Asimismo preserva el derecho de ser oído, incluso previo a la emisión de una resolución que dicte la autoridad fiscal. En relación con la información, difusión y asistencia al contribuyente, el contribuyente tiene el derecho a ser informado, asimismo a ser asistido por la autoridad fiscal con el propósito que sus obligaciones fiscales se cumplan con la mayor simplificación posible. En tanto en el capítulo de derechos y garantía en el procedimiento de comprobación, en el cual predomina el derecho que tiene el contribuyente a auto corregir su situación fiscal desde que se inicien las facultades de comprobación hasta antes de que se notifique la resolución determinante del crédito fiscal. En el capítulo de Derechos y Garantías en el Procedimiento sancionador, en este se prevé que la actitud del contribuyente es de buena fe, por lo tanto es a la autoridad fiscal a quien le corresponde determinar, cuándo esa actitud es considerada como infracción y que ante tal situación le será aplicada la disposición que prevea la sanción. En el capítulo final de la ley comentada, preserva y tutela el derecho de audiencia al condicionar a la autoridad fiscal que al dictar una resolución administrativa al particular, deberá señalar los procedimientos de impugnación que tiene a su alcance, la autoridad ante quien deberá interponerlo y el término para presentarlo, de tal manera que si la autoridad emisora de la resolución no lo señala el particular, tendrá el doble del término para interponerlo.

## **3. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.**

En México dentro de las reformas fiscales federales para el ejercicio de 2004, propiciaron la creación de una nueva institución, al adicionarse el artículo 18-B en el CFF en el que dispone:

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

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.”<sup>11</sup>

Este artículo que se adiciona exige al estado mexicano la creación de una institución que intervenga en la procuración de justicia en lo fiscal, interviniendo en forma oportuna en la defensa del contribu-

<sup>11</sup> Código Fiscal de la Federación vigente para 2016, pdf, pág. 21

yente desde una simple intervención ante la autoridad fiscal administrativa hasta la intervención ante los órganos jurisdiccionales.

Con ello nace una de las figuras relativamente innovadoras en México dentro del campo de la Procuración de Justicia, al conferirle la defensa de manera integral de los contribuyentes en relación con cualquier asunto emitido por la administración pública federal. Por lo que es sin duda alguna, la función que desempeña el Procurador de la Defensa del Contribuyente, con intervenciones singulares en el campo federal de lo administrativo en el que es incluido el de naturaleza fiscal.

Jurídicamente por disposición expresa de la ley, la PDC surge como un órgano autónomo, exigiendo al legislador para que posteriormente al año siguiente es decir, en el año de 2005 crea un conjunto de normas jurídicas que pasan a formar parte de la Ley Federal de Derecho del Contribuyente la cual se publica mediante decreto en el DOF de fecha 25 de Junio de 2005, teniendo el legislador como slogan garantizar los derechos al contribuyente.

Para llevar a cabo su creación el legislador en la exposición de motivos, hace saber que estima necesario la creación de la ley en virtud de considerarse alto el índice de contribuyentes que carecen de un conocimiento preciso del alcance de la norma que lo lleva finalmente al incumplimiento de la misma debido a lo versátil que resulta la materia fiscal, aunado a una insuficiente asistencia jurídica de la propia autoridad fiscal debido al resultar un reducido número de abogados tributarios con los que cuenta la administración pública para dar una servicio que sea eficiente y respecto del cual todo contribuyente pueda tener al alcance para cualquier orientación o servicio que éste solicite.

Esta ley tiene por objeto garantizar los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con la autoridad fiscal federal, en la que se le preserven sus Derechos a ser informado, escuchado, asistido, a conocer el estado procesal de los asuntos en los que interviene, a recibir la devolución del pago de lo indebido, a corregir su situación fiscal aun estando dentro del proceso de comprobación fiscal, incluso a señalar como domicilio para oír y recibir notificaciones ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cualquier lugar ubicado en el territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio en la jurisdicción de la Sala.

Este cuerpo normativo está integrado en cinco capítulos, con 24 artículos:

En el primer capítulo se establecen las disposiciones generales, contiene los primeros cuatro artículos, es decir del artículo 1 al 4.

En este, queda comprendido el objeto que tiene la ley que viene a ser la protección de los derechos que tiene el contribuyente en el que se incluye además a los responsables solidarios; asimismo se describen los derechos y las garantías que estos tienen y que le permiten gozar de toda protección ante la autoridad fiscal y ante cualquier momento procesal en el que esta intervenga; de igual manera garantiza el derecho de estos al permitirles tener a su alcance el expediente administrativo ya concluido y que guarde relación con el mismo; también establece la obligación que tienen los funcionarios y servidores fiscales de facilitarle las condiciones propicias al contribuyente para el ejercicio de sus derechos.

El segundo capítulo de la ley se refiere a la información, difusión y asistencia al contribuyente, lo conforman siete artículos, del artículo 5 al 11.

En estos artículos se prevé la asistencia que debe otorgar la autoridad fiscal a los contribuyentes y responsables solidarios, asimismo exigiendo prácticamente a las autoridades fiscales a difundir las disposiciones aplicables vigentes a través de su publicación en la página electrónica oficial de la propia autoridad; en el supuesto que el contribuyente haya presentado alguna consulta la autoridad debe contestarla en tiempo evitando en todo momento la configuración de la negativa ficta. Así también se establece que el contribuyente quedará eximido de responsabilidad fiscal una vez que se acoja a algún criterio emitido por la propia autoridad fiscal que previamente se haya publicado en el DOF, liberándolo de esta manera del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Asimismo dispone que la autoridad fiscal deberá fomentar en todo momento una cultura tributaria que tienda al conocimiento de la norma para su mejor cumplimiento.

Por otra parte las autoridades fiscales están obligadas a difundir públicamente entre los contribuyentes, mediante documentos impresos las formas y tiempos para dar cumplimiento a la obligación de pago de las contribuciones.

Los textos de las resoluciones que hayan recaído a las consultas planteadas por los contribuyentes así como las sentencias que hayan recaído, emitidas por las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales que conocen de la materia, a petición de parte deberán darse a conocer.

Se dispone que la autoridad fiscal debe mantener instalaciones en todo el territorio que permita fácil acceso al contribuyente que requiera de asistencia fiscal y facilitarlo a través de internet.

Las consultas planteadas por los contribuyentes deberán ser resueltas por la autoridad fiscal dentro del término de tres meses y su respuesta dará pie a una relación tributaria entre contribuyente y autoridad fiscal.

En el numeral 10, señala que sin que se transgreda la confidencialidad la autoridad fiscal informará al Información nacional de estadística geografía e informática, la información relacionada con ingresos y datos que sean importantes para efectos estadísticos.

En el 11, establece que se efectuarán sorteos a quienes haya recibido comprobantes fiscales al efectuar alguna operación, incentivando el cumplimiento en materia de expedición de estos.

El capítulo tercero se ha denominado Derechos y Garantías en los procedimientos de comprobación, está comprendido por nueve artículos es decir del artículo 12 al 20, que viene a ser el capítulo más extenso que contiene la ley.

En estos dispositivos que expresado el derecho que tiene el contribuyente a ser informado de todo procedimiento administrativo que lleve a cabo la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Por otra parte la autoridad fiscal deberá hacer saber al contribuyente el momento en el que inicia el ejercicio de sus facultades de comprobación, puesto que tiene el derecho de autocorregirse en todo momento, hasta antes que se dicte la resolución administrativa que recaiga al procedimiento.

En el artículo 15 dispone que, una vez que el contribuyente proporcione copia de una declaración a la autoridad fiscal que ejerce las facultades de comprobación ésta deberá hacerlo constar en el acta parcial y posteriormente dentro del término de diez días deberá hacerlo saber al contribuyente mediante oficio, sin que implique a la autoridad una aceptación tácita de dicha declaración.

En el artículo 16, se establece el término de tres meses una vez iniciadas las facultades de comprobación y corregido el contribuyente, para concluir la autoridad dichas facultades.

Dispone también la comunicación que debe hacer la autoridad fiscal dentro del mes siguiente a la fecha en la que se reciba la corrección efectuada por el contribuyente, ocurrido esto una vez concluido el término del ejercicio de las facultades de comprobación.

Este numeral también señala que aun habiendo transcurrido cinco meses posteriores a la conclusión de las facultades de comprobación y el contribuyente dentro de ese de término haya corregido su situación fiscal, la autoridad tiene un término de un mes para emitir la resolución administrativa.

De igual manera dispone este numeral que solo podrá determinarse nuevas omisiones si se trata de hechos diferentes.

Expresa dicha norma que, la visita solo concluirá en el término que se haya dispuesto, siempre y cuando ejercidas las facultades de comprobación se determinan otros hechos que dan origen a una mayor cuantía las contribuciones corregidas.

Por último este precepto dispone que en caso que el contribuyente no se corrija la autoridad fiscal dictará la resolución que corresponda.

En el artículo 17, se dispone la sanción a la que se hace acreedor el contribuyente en el supuesto de no pagar las contribuciones mediante la corrección. Este párrafo se encuentra previsto en el CFF por tal motivo se omite su interpretación. De igual manera lo es la facilidad para pagar en parcialidades el crédito fiscal, puesto que también lo dispone CFF en su artículo 66.



En el artículo 18, señala que la autoridad tiene seis meses para emitir su resolución, situación que también la prevé CFF en el artículo 50.

En el numeral 19 deja la facultad de determinar contribuciones omitidas de hechos diferentes, que deberá estar respaldados en información y documentación de terceros o que no se hayan revisado, esto desde luego debidamente como parte de la motivación del acta de visita.

Por último en el artículo 20 deja la libertad a la autoridad llevar a cabo una nueva revisión de lo corregido o determinado, pero que imposibilitada para determinar un crédito fiscal.

En lo que se refiere al cuarto capítulo, en este se prevén los Derechos y Garantías en el procedimiento sancionador, el cual consta de solo dos artículos, el 21 y 22.

En la norma contenida en el artículo 21, se refiere a la carga que tiene la autoridad fiscal para argumentar como agravantes las conductas del contribuyente puesto que la ley dispone que la actuación de este, es de buena fe.

En el artículo 22, dispone que el contribuyente será designado depositario cuando garantice mediante el embargo en la vía administrativa, siempre que sus ingresos del ejercicio fiscal anterior no superen la cantidad equivalente a 30 días de salario vigente en su domicilio fiscal elevado al año, el embargo puede incluir la mercancía extranjera, que se haya embargado y no se compruebe su legalidad.

En el último capítulo de la ley, quedan comprendidos los Medios de defensa, tiene los dos últimos artículos, es decir el 23 y 24.

En el 23, la norma jurídica dispone a la autoridad fiscal la obligación de describir los procedimientos de impugnación que tiene a su alcance el particular en contra de las resoluciones administrativas, el término para interponerlos y la autoridad ante quien debe hacerlo. Estableciendo que en caso de omisión el término previsto en la ley respectiva se duplicará.

En el último artículo el 24, señala que puede ofrecerse en el recurso y en el Juicio de Nulidad, como prueba documental el expediente administrativo del contribuyente, que tiene en su poder en todo caso la autoridad fiscal.

De lo anterior entonces se concluye que con la creación de este conjunto de normas jurídicas, la autoridad fiscal deberá estar atenta en todo momento para que a través de la voluntad del contribuyente se genere el cumplimiento de las obligaciones, lo que propicie la corrección de su situación fiscal, aún dentro del procedimiento administrativo de fiscalización, en lo relacionado a la comprobación de obligaciones.

Posteriormente en el DOF de fecha 4 de septiembre de 2006, que se publica mediante Decreto la Ley que da vida a la PDC, misma que debido a una controversia constitucional interpuesta la cual fue resulta hasta 2008, esta figura entra al servicio público hasta septiembre de 2011.

A consideración del Procurador General de la República se estimaban inconstitucionales los artículos 5o., fracción VII, 9o., párrafos primero y segundo, y 12, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el DOF el 4 de Septiembre de 2006.

Esta controversia versó en relación con el informe anual que quedaba obligado a rendir el Procurador ante el Congreso de la Unión, así como también la facultad que se le otorgaba al Senado para hacer el nombramiento del Procurador de la Defensa del Contribuyente, toda vez que también hacer el nombramiento de entre la terna presentada por el ejecutivo federal, así como también se impugnó de inconstitucional la designación de los seis consejeros independientes que debía hacer el Senado o en su caso de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión.

La acción de inconstitucionalidad fue resuelta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en forma parcial o relativa, en el sentido que procedió favorablemente en relación con el informe anual que debía rendir el Procurador ante el Congreso de la Unión, desestimando el alto órgano jurisdiccional en el sentido que es suficiente que el Procurador actúe con apego e informe conforme a lo que dispone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, descartándose que sea necesario tener que acudir al órgano legislador a informar las actividades que ha llevado a cabo durante un año, pues mediante la información pública puede hacerlo.

Así también procedió favorablemente la acción de inconstitucionalidad en relación con la Fracción II del artículo 12 de la Ley, que disponía la facultad otorgada al Senado o en su caso a la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, para hacer el nombramiento de los seis consejeros independientes, en este sentido los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación argumentaron que la designación de los consejeros que formarán parte integrante del Órgano de gobierno de la Procuraduría actuarán como auxiliares de la administración pública, por lo tanto es al ejecutivo federal en todo caso a quien compete la designación de las personas en las que se apoyará en la realización de los quehaceres de la administración pública.

Un organismo público centralizado como lo es la PDC, conforme lo expresa el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es creado en ejercicio de las facultades que le otorga la constitución al ejecutivo federal en el artículo 90, en relación con el cual tiene así mismo las facultades de nombramiento tal como lo establece el artículo 89, de la CPEUM. Es importante exponer que el ejecutivo para realizar sus Políticas Públicas y Sociales, tiene que realizar un sinnúmero de actividades que sean las idóneas para alcanzar un desarrollo integral en sus habitantes, por lo que si considera que se requiere de la creación de alguna institución tiene facultades para hacerlo máxime para garantizar si la creación de ésta se justifica para la protección de los DH.

La controversia no fue favorable en el sentido de considerar constitucional los dos primeros párrafos del artículo 9 de la Ley, al estimar los Ministros que efectivamente es facultad del Senado o en su caso por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión designar al Procurador dentro de la terna presentada por el ejecutivo federal, asimismo su ratificación, en virtud de la naturaleza del cargo que ostentará.

Esta resolución de controversia trajo consigo las adecuaciones a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, motivo por el cual fueron reformados los artículos 5 Fracción VII y 12 Fracción II, del mencionado ordenamiento legal. Las reformas fueron publicadas en el DOF de fecha 7 de septiembre de 2009.

Enseguida se realiza un breve análisis de los artículos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que entra en vigencia al día siguiente al de su publicación, es decir entra en vigencia al 8 de septiembre de 2009 y que se estiman medulares que vienen a justificar la creación de la institución:

“Artículo 1.- La presente Ley 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.”<sup>12</sup>

Como lo precisa el legislador en la norma jurídica este organismo deberá garantizar los derechos al contribuyente para ello llevará a cabo una asesoría y defensa integral en materia fiscal federal, como parte de su actividad cotidiana recepcionará quejas que presenten los contribuyentes y de dichas quejas emitirá en todo caso las recomendaciones a fin que, se garanticen sus derechos.

Como ha quedado precisado la PDC es un organismo descentralizado y autónomo en sus decisiones, los servicios públicos que preste son en forma gratuita para todos los contribuyentes más, los ofrecidos en materia de representación solamente serán gratuitos para aquellos asuntos que no excedan de un monto en cantidad equivalente a treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado a un año, así lo prevé el artículo 3 de la legislación que se analiza.

El artículo 4, se refiere a la distribución de los servicios a través de Delegaciones, misma que queda condicionada al disponer que cuando menos una delegación deberá haber por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. También refiere la obligación que tienen las autoridades que cuente con información y documentación relacionada con la queja interpuesta o servicio que se presta, a efecto que proporcionen la misma en tiempo y forma.

<sup>12</sup> Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente al 2016, pdf, pág. 1

La Procuraduría y las autoridades fiscales se mantendrán en comunicación constante para que éstas le informen al organismo defensor, los criterios referidos al cumplimiento de las obligaciones fiscales. Las autoridades administrativas se mantendrán en colaboración estrecha con la PDC.

Se otorga facultad al Procurador para sancionar en caso de incumplimiento de la autoridad requerida a emitir informe.

La creación de este organismo va encaminada a la asesoría y consulta, a la representación del contribuyente, a la investigación del caso que puede tener como consecuencia la emisión de una recomendación, promueve la cultura fiscal, aplica la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental mediante la difusión de la información pública que permita conocer la intervención que tiene en materia de defensa, misma que cuando menos habrá de realizarse semestralmente.

Emite criterios normativos y administrativos derivados de su intervención, en relación con la interpretación que lleva a cabo de la legislación fiscal y aduanera, y de las intervenciones que tiene ante los tribunales administrativos.

El artículo 6, dispone que: “La Procuraduría se integra por los siguientes órganos: I. El Procurador de la Defensa del Contribuyente; II. El Órgano de Gobierno de la Procuraduría; III. Delegados Regionales, y IV. Asesores jurídicos.”<sup>13</sup>

Es en la figura del Procurador en quien recae, la obligación de la protección de los derechos del contribuyente.

La Procuraduría cuenta con un órgano de gobierno, forma parte de éste, el Procurador, tal como lo señala el artículo 12 de la propia ley, así como seis consejeros independientes que son nombrados por el ejecutivo federal, quienes serán elegidos de entre las universidades del país consideradas como más importantes, de asociaciones de profesionistas y de cámaras de comercio. Cada uno tendrá su suplente, la función que ostentan es honorífica y durará cuatro años para desempeñar la encomienda. De entre las funciones consideradas importantes que realiza el órgano de gobierno está, la aprobación de nombramientos de delegados estatales o regionales que haga el procurador, las demás pueden considerarse funciones administrativas.

La Procuraduría tendrá su propio órgano de control interno.

El Procurador y sus Delegados están dotados de fe pública, sus intervenciones dentro de los procedimientos serán simples bastará con señalar en forma clara sus pretensiones. La información y documentación que conozcan se mantendrá como reservada, si lo estima necesario, sus actuaciones las hará constar en acta circunstanciada.

Cualquier persona como contribuyente o en representación de éste, puede acudir a presentar su queja si estima que existe violación en sus derechos humanos, podrá hacerlo en cualquier tiempo, salvo que el acto violatorio de sus derechos vaya a ser objeto de defensa contenciosa, supuestos en el que deberá presentarse dentro del término de los quince días siguientes a aquel en que surta efectos el acto o resolución que se pretende impugnar, tal como lo señala el artículo 16 de la ley en comento.

En el artículo 19 se establece el procedimiento en caso que el contribuyente presente una queja o reclamación, para el efecto de impulsarlo dentro de los tres días siguientes a la presentación, se dictará un acuerdo por el Delegado o Procurador para que las autoridades emitan contestación mediante informe, dentro de los tres días siguientes. Existe la posibilidad para que en caso urgente se realice vía electrónica y se responda por esa misma vía.

En el informe que rinda la autoridad, deberá acompañar copias certificadas de las constancias que obren en el expediente, a costa de propio contribuyente, situación que en la praxis no ocurre, estas son suministradas por las autoridades fiscales en forma gratuita.

Las resoluciones deberán ser dadas a conocer a más tardar al día siguiente de su emisión.

---

<sup>13</sup> Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente al 2016, pdf, pág. 8

En el 20, se refiere al procedimiento que seguirá en el supuesto que la queja o reclamación requiera de una investigación y se haya presentado por violaciones a los derechos humanos del contribuyente, solicitando a la autoridad un informe dentro del término de los tres días y una vez ocurrido esto, la Procuraduría efectuará lo que sea necesario para acreditarlo. Las pruebas que presenten las partes serán valoradas conforme los artículos 130 y 234 del CFF, es decir para el efecto de la valoración de las pruebas que se hace en materia de recurso de revocación, en relación con el segundo artículo tiene que expresarse que este ha perdido su vigencia desde hace más de quince años.

El Procurador está facultado para para solicitar informes, emitir recomendaciones y dictar acuerdos que no impliquen responsabilidad.

Siguiendo con el procedimiento una vez recibido el informe dentro de los cinco días siguientes, la Procuraduría determinará si hubo violación a los derechos del contribuyente, mediante acuerdo dictará medidas correctivas que propicien la restitución de los derechos y se proceda a la reparación de daños y perjuicios.

En caso contrario, dictará el acuerdo que determine que no existe responsabilidad alguna de la autoridad fiscal contra quien se le haya interpuesto la queja.

La recomendación no tiene fuerza imperativa, ya que la respuesta que emita este órgano protector no genera obligación alguna de aceptarla, si no es aceptada la recomendación, se dictará un acuerdo, para que sea la misma Procuraduría quien acuda a defender los derechos del contribuyente ante la autoridad jurisdiccional. Si la recomendación es aceptada, la autoridad fiscal deberá emitir un informe dentro de los diez días para hacerlo constar, pudiéndose duplicar el término por la naturaleza de la recomendación, tal como lo prevé el artículo 25.

Las facultades que delega el Procurador están contenidas en el Estatuto Orgánico de la Procuraduría las cuales son conferidas a los Delegados Regionales y Estatales para que las ejerzan, conforme lo dispone el artículo 51 del estatuto y la que vienen a desempeñar los asesores de conformidad con el dispositivo 52, puesto que son quienes se mantienen en contacto directo con el contribuyente o su representante legal que solicite el servicio y son quienes prestarán los servicios ofrecidos por la procuraduría. Estos asesores deberán tener el perfil profesional que les permita acreditar la experiencia y el conocimiento de la materia.

Los criterios normativos los emite la propia procuraduría en relación con su marco legal que les permite actuar.

Los criterios sustantivos que crea, son aquellos que ponen punto final a las recomendaciones que emite, mismas que le van permitiendo la unificación de criterios en el actuar cotidiano de la autoridad fiscal, observándolos en todo caso esta última para evitar incurrir en posteriores irregularidades en su actuación.

Los criterios obtenidos de la revocación y de los órganos jurisdiccionales, son aquellos que como resultado que obtiene en su intervención, en estos procedimientos de impugnación.

La Carta de los derechos del contribuyente es un documento que emite el Procurador mediante el cual hace saber que las autoridades fiscales que deberá mantener una relación con el contribuyente basada en la legalidad, seguridad jurídica, equidad y economía, que le permitan mantenerlo en un plano de igualdad, que permita garantizar sus derechos además de petición y audiencia, por lo que la autoridad queda obligada a proteger estos derechos, permitiendo al contribuyente en todo momento autocorregirse.

La PDF nace, para procurar mantener el equilibrio entre la autoridad fiscal y el contribuyente. “El 28 de Abril de 2011 de una terna propuesta por el titular del Ejecutivo Federal fue electa por el Senado de la República la licenciada Laura Bernal Ladrón de Guevara como primer Ombudsman fiscal del País. A partir del nombramiento de la Procuradora y de conformidad con su Ley Orgánica la procuraduría contó con 120 días para entrar en funciones, por lo que el 1° de septiembre del 2011 la PRO-DECON abrió sus puertas al público.”<sup>14</sup> Por lo cual puede decirse que esta institución es de reciente creación. Su actividad en esencia consiste en recepcionar quejas y emitir recomendaciones, de igual

<sup>14</sup> [http://www.ccpq.org.mx/images/fondo-editorial/boletines/descargas/2012/11-BT-Noviembre\\_\\_2012.pdf](http://www.ccpq.org.mx/images/fondo-editorial/boletines/descargas/2012/11-BT-Noviembre__2012.pdf)

efectúa una especie de medidas que pueden ser consideradas como correctivas, coadyuva con el Servicio de Administración Tributaria en la interpretación de las normas jurídicas.

La PDC, es competente, cuando se trate de actos emitidos por autoridades fiscales federales, incluso aquellas que tienen este carácter cuando ejercen facultades derivadas de la colaboración administrativa, así como también cuando se trate de actuaciones dictadas por órganos jurisdiccionales federales.

## 5. CONCLUSIONES

1. La adición en el CFF del artículo 18-A dentro de las reformas que se dieron para 2004, previó la creación de un organismo protector de los Derechos Humanos, y en el 2005 se crea la Ley que garantiza estos Derechos.
2. Hasta 2006 se crea la Ley que da vida a la figura del ombudsman fiscal, legislación que fue impugnada de inconstitucional mediante una controversia interpuesta por la Procuraduría General de la República.
3. En el 2011, debido a recomendaciones emanadas de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos, la Constitución tiene transformaciones desde la perspectiva de los Derechos Humanos, en la que surgen la convencionalidad y el control difuso.
4. En el ámbito de lo fiscal tal pareciera que *ad hoc* al tema y una vez resuelta la controversia, en septiembre de 2011, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente entra en funciones, posterior a la reforma de la Ley Orgánica de la misma.
5. La función de la Procuraduría exige que la autoridad fiscal federal promueva, respete, proteja y garantice los Derechos del contribuyente, permitiendo que se autocorrija aún en ejercicio de las facultades de comprobación que esté llevando a cabo la autoridad.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALCHOURRÓN, CARLOS Y EUGENIO BULYGIN: *Sobre la Existencia de las Normas Jurídicas*, Editorial Fontamara, S.A., Primera reimpresión, 2002.
- ARMENTA, GONZALO: *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Textos Universitarios, Editorial Porrúa, S.A., Primera edición, 1977.
- ARNÁIZ AMIGO, AURORA: *El Estado y sus Fundamentos Institucionales*, Editorial Trillas.
- ARRIOLA, VIZCAÍNO: *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, Primera reimpresión, 2002.
- ARTEAGA, NAVA ELISUR: *Tratado de Derecho Constitucional* Tomo I, Editorial Oxford, Segunda edición.
- ATIENZA, MANUEL: *El Sentido del Derecho*, Editorial Ariel, Quinta edición.
- BETTINGER, BARRIOS HEBERT: *Aspectos de Política Fiscal*, Tax Editores, Segunda edición, 2002.
- CÁRDENAS, ELIZONDO FRANCISCO, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, Cuarta edición, 2004.
- CARRASCO, IRIARTE HUGO: *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, Cuarta edición.
- CARRASCO, IRIARTE HUGO: *Diccionario de Derecho Fiscal*, Oxford, Tercera edición, 2007.
- CHAPOY, BONIFAZ DOLORES BEATRIZ: *Derecho Fiscal*, UNAM, Primera edición, 1981.
- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO: *Derecho Financiero Mexicano*, editorial Porrúa, México, 1999.
- DELGADILLO, GUTIÉRREZ LUIS HUMBERTO: *Principios de Derecho Tributario*, Editoriales LIMUSA, Tercera edición, 1998.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS: *Derecho Fiscal*, Mc Graw Hill, 1999.
- FLORES, ZAVALA ERNESTO: *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, S.A. de C.V., Primera edición, 1946.
- HEGEWISCH, DÍAZ INFANTE FERNANDO: *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A. Segunda edición 1999.
- ISLAS, MONTES ROBERTO: *Una Introducción a la Hermenéutica Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A., Primera edición.
- JIMÉNEZ, GONZÁLEZ ANTONIO: *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial Ecasa, Séptima edición.
- MARGAÍN, MANAUTOU EMILIO: *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, Porrúa, S.A. de C.V., Decimosegunda edición, 1996.
- MARGAÍN, MANAUTOU EMILIO: *Nociones de Política Fiscal*, Editorial Porrúa, S.A., Cuarta edición.
- NAVA, RODRÍGUEZ MARÍA ANGÉLICA Y ALEJANDRO ANTONIO SAIZ ZORRILA: *Análisis de la Metodología*, P y V, Primera edición, 2010.
- RODRÍGUEZ, CEPEDA BARTOLO PABLO: *Metodología Jurídica*, Oxford, 2001.

## **LEGISLACIÓN, REGLAMENTOS Y ACUERDOS**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos última reforma 10-07-2015, pdf

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente 2006, pdf.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente 2009, pdf.

Ley Federal de Derechos del Contribuyente, pdf.

Código Fiscal de la Federación vigente 2016, pdf.

## **ARTÍCULOS**

Derecho Constitucional. Control Difuso y Control de Convencionalidad Constitucional. Maestra Gardemía, Cedillo Xóchitl.

Conversando con Sergio García Ramírez. Chorny, Elizalde Vladimir Alexie y otro.

Control Difuso de Constitucionalidad y Convencionalidad. Ferrer, Mac-Gregor Eduardo y Rubén Sánchez Gil.

Control Difuso de Constitucionalidad y Convencionalidad y su aplicación en materia fiscal y administrativa. Morsi, Gutiérrez Zulema Magistrada, Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Importancia de la Colaboración Administrativa.

## **REVISTAS (CD).**

Federalismo Hacendario, Indetec

Segundo Bimestre Marzo-Abril de 2012.

## **PÁGINAS ELECTRÓNICAS CONSULTADAS**

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf> Última Reforma DOF 10-07-2015

[https://www.scjn.gob.mx/conocelacorte/Paginas/Que\\_es\\_la\\_SCJN.aspx](https://www.scjn.gob.mx/conocelacorte/Paginas/Que_es_la_SCJN.aspx)

<http://www.diputados.gob.mx/bibliot/publica/prosparl/iproce.htm>

<http://www.definicion.org/hacienda-publica>

Ángel Sánchez, Juan Manuel, Principios Constitucionales de las Contribuciones, <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/principiosconstitucionalesdelascontribuciones.pdf>

<http://prodecon.gob.mx/Documentos/Carta-Derechos.pdf>

<http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1948-DeclaracionUniversal.htm>

[http://www.ccpq.org.mx/images/fondo-editorial/boletines/descargas/2012/11-BT-Noviembre\\_\\_2012.pdf](http://www.ccpq.org.mx/images/fondo-editorial/boletines/descargas/2012/11-BT-Noviembre__2012.pdf)

### **Jurisprudencia y Tesis Aisladas**

SENTENCIA de veintiséis de febrero de 2008, dictada en la Acción de Inconstitucionalidad 38/2006, promovida por el Procurador General de la República, en contra de las Cámaras de Diputados y de Senadores del Congreso de la Unión y del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, así como los votos (concurrente) que formulan los señores Ministros José Fernando Franco González Salas y Sergio Salvador Aguirre Anguiano; (particular) de los señores Ministros Mariano Azuela Güitrón y Sergio Salvador Anguiano, y (particular) del señor Ministro Juan N. Silva Meza, pdf.