

c“2013, Año de la Lealtad Institucional y Centenario del Ejército Mexicano”

EXPEDIENTE: 21-V-H/2013

ASUNTO: *“Solicitud de devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado”*

México, D.F., 8 de noviembre de 2013.

ANÁLISIS SISTÉMICO 11/2013 CON RECOMENDACIÓN Y REQUERIMIENTO DE INFORME

Dificultad a la que se enfrentan los contribuyentes para obtener, por parte de la autoridad fiscal, devoluciones de saldos a favor en materia de Impuesto al Valor Agregado.

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 72, 73, 75, 76 y demás relativos de 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; así como 5º, apartado B, fracción I y 25, fracciones I, III, X, XXII, XXV y XXVI del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado el 3 de abril de 2013, en dicho medio oficial; todos interpretados armónicamente.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha detectado, en el ejercicio de sus atribuciones, que autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria (SAT) están incurriendo en actos y prácticas administrativas que derivan en probables violaciones a los derechos de los contribuyentes.

Las irregularidades se hacen consistir en:

1.- Al consultar los contribuyentes el estatus de la devolución en el portal de internet del SAT, no aparecen las razones por las cuales se les niega la devolución solicitada, ya que sólo aparecen las leyendas: **“En Revisión”** o bien **“No Autorizada”**.

2.- Las autoridades del SAT, en concreto, las de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), no están emitiendo y notificando por escrito, dentro de los plazos legales, las resoluciones, debidamente fundadas y motivadas, por las que niegan las devoluciones solicitadas. Si bien es cierto la Regla II.2.2.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, permite a los contribuyentes consultar el estado que guarda el trámite de devolución a través de la página de internet del SAT, también lo es que se les debe notificar la resolución que recaiga a dicha solicitud, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 38 y 134 fracción I, del Código Fiscal de la Federación (CFF).

3.- Adicionalmente, se ha observado que cuando las autoridades sí formulan, en muchas ocasiones en forma extemporánea, los requerimientos de información y documentación -emitidos con fundamento en lo que dispone el sexto párrafo del artículo 22 del CFF- exceden las facultades que les concede el propio precepto, pues solicitan al contribuyente que **“material y fehacientemente”** acredite la existencia de sus operaciones, **es decir, no se limitan a requerir sobre la materia específica de la devolución**, como pudieran ser el Impuesto al Valor Agregado (IVA) cobrado y trasladado, las facturas de los proveedores y, en su caso, clientes, los comprobantes fiscales o los contratos efectuados con aquéllos; ya que esta Procuraduría ha conocido, principalmente a través del procedimiento de queja, los requerimientos que están formulando las autoridades, así como las resoluciones que recaen a este tipo de trámites, ello en los términos siguientes:

“...documentación distinta a los comprobantes fiscales y contratos privados con la que se compruebe que material y fehacientemente se recibieron los bienes...”

“...Al no aportar dicha documentación no resultan suficientes los comprobantes fiscales y de pago que al efecto aporta, en consideración a que los mismos por si solos carecen de eficacia probatoria para comprobar que dichas actividades se llevaron a cabo, con lo que no existen indicios suficientes con los que acredite que recibió los servicios por los que se le facturó...”

4.- Las autoridades de la AGAFF, **en la experiencia de esta Procuraduría a través del ejercicio de sus facultades sustantivas**, especialmente la queja, están formulando requerimientos improcedentes, pues no obstante que desde el primer requerimiento de información y documentación tenían la posibilidad de establecer con claridad las inconsistencias que debían solventar los solicitantes, formulan un segundo requerimiento, retrasando así el trámite de la devolución.

Problemática descrita la que a continuación se analiza.

II. CONSIDERACIONES.

Este Organismo autónomo, en ejercicio de sus atribuciones, se avoca al estudio de la problemática planteada.

Se ha detectado que las autoridades de la AGAFF no dan a conocer a los contribuyentes los motivos y fundamentos con base en los cuales rechazaron sus solicitudes de devolución, pues en muchas ocasiones **aparece en el portal electrónico del SAT como “No autorizada”, sin que se den a conocer los motivos y fundamentos para ello, práctica que se estima ilegal e irregular**, pues todo acto administrativo, para cumplir con los derechos fundamentales de audiencia y debido proceso legal, contenidos en los artículos 14 y 16 Constitucionales, debe ser notificado, en este caso en términos de los artículos 38 y 134 del CFF.

Además, esta Procuraduría advierte que **las autoridades de la AGAFF no están respetando los plazos para requerir o para resolver sobre las solicitudes de devolución, lo cual resulta atentatorio de lo establecido en el artículo 22 del CFF**, generando con ello incertidumbre en los pagadores de impuestos, en virtud de que al fenecer el plazo legal que la autoridad tiene para requerir; el contribuyente pudiera estimar que resultó procedente la devolución solicitada. No obstante, **con posterioridad, se le notifica requerimiento de información y documentación, a través del cual la autoridad estima que no procede la devolución**, en tanto no se le exhiba la información y documentación requerida.

Con independencia de la extemporaneidad de la autoridad para formular este tipo de requerimientos a los contribuyentes¹, este Organismo autónomo **advierte una extralimitación en el ejercicio de las facultades que el artículo 22 del CFF concede en esta materia a las autoridades**; ya que en muchos casos **los requerimientos**, además de extemporáneos, **resultan inconducentes**, pues no guardan una relación advertible con el impuesto cuya devolución se solicita, o bien requieren información o documentación que la propia autoridad ya tiene en su poder por constar en el expediente del contribuyente.²

¹ Así es, este Organismo no desconoce que, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sustentado que la facultad de la autoridad hacendaria para negar la devolución, no precluye cuando ésta no resuelve en tiempo la solicitud. Cfr. Tesis de jurisprudencia número 2a./J. 73/2010, rubro: “**DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA NEGARLA NO PRECLUYE CUANDO ÉSTA NO RESUELVE LA SOLICITUD RELATIVA DENTRO DEL PLAZO LEGAL.**”. Sin embargo la tarea del Defensor no jurisdiccional de derechos es, no solamente velar por el cumplimiento de la ley en favor de los gobernados, sino prescribir a las autoridades las mejores prácticas administrativas en beneficio de aquéllos.

² De las constancias del expediente en que se emite este Análisis, se advierten documentales remitidas por diversas unidades administrativas de esta Procuraduría, tales como: requerimientos de documentos que no guardan relación con las solicitudes de saldos a favor del impuesto al valor agregado. Como ejemplo, algunos de ellos son del siguiente tipo: i) estados de cuenta

Con este tipo de actuaciones o prácticas se retrasan las devoluciones, haciendo nugatorios los derechos de los contribuyentes establecidos en el artículo 22 del CFF, en cuanto a plazos y oportunidad en materia de trámites de devolución, **lo que viene a constituirse en una práctica administrativa ilegal e irregular**; ya que **al ser abrumadora la información y documentación que se le requiere al pagador de impuestos, un trámite que por regla general, debiera ser expedito y concluirse en los plazos legales, se torna muy prologando y con una serie de cargas probatorias para el contribuyente**; las cuáles, además de resultar de difícil realización, exceden la facultad que les concede a las autoridades, el sexto párrafo del artículo 22 del CFF que dice: *“Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente.”*

Adicionalmente, como se describió en el apartado I de este ANÁLISIS, en repetidas ocasiones **los requerimientos que se están formulando para acordar las devoluciones de IVA, resultan excesivos y no propios del trámite de la devolución, ya que imponen a los contribuyentes la carga de acreditar materialmente la existencia y realización de las operaciones que originan el saldo a favor**, lo que además las autoridades solicitan se les acredite de manera “fehaciente”.

Ahora bien, esta Procuraduría en su criterio sustantivo **17/2013/CTN/CS-SASEN³** ha estimado que para determinar la procedencia de la solicitud de devolución, la autoridad fiscal, en aras de respetar los derechos del contribuyente, debe considerar que **únicamente se encuentra facultada para requerir información y documentación que se encuentre en posesión del causante**

que acrediten el efectivo pago de pedimentos de importación por conducto de intermediarios; ii) nómina de los contribuyentes; iii) actas de asamblea protocolizadas; iv) facturas que acrediten a los cinco principales proveedores capturados en el DEM; v) papeles de trabajo en archivo excel o CD sobre el 100% del impuesto al valor agrado acreditable identificando datos completos de cada factura y forma de pago; vi) papeles de trabajo en archivo excel o CD sobre el 100% de los actos o actividades realizados con diversos proveedores, incluyendo copia de los estados de cuenta, registros contables y contratos; vii) integración al 100% de lo que se informa en la DIOT como proveedores globales, incluyendo copia de los estados de cuenta, registros contables y contratos; viii) documentos para acreditar la personalidad –aun cuando ya obran en el expediente del contribuyente–, entre otros.

³ **“DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. QUÉ TIPO DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PUEDE REQUERIRSE POR LA AUTORIDAD FISCAL.** El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF) regula el procedimiento para la solicitud de devolución de saldos a favor, así como la facultad de la autoridad para requerir en dos ocasiones datos, informes o documentos relacionados con la devolución de que se trate, cuando la información aportada por el contribuyente no resulte suficiente. En tales circunstancias, a juicio de esta Procuraduría, para determinar la procedencia de la solicitud de devolución, la autoridad fiscal, en aras de respetar los derechos del contribuyente, debe considerar que únicamente se encuentra facultada para requerir información y documentación que deba encontrarse en posesión del causante requerido y, que guarde relación con los extremos que deben acreditarse para la procedencia de la solicitud de que se trate, sin que pueda exigirse la aportación de elementos ajenos que por ley no esté obligado a conocer el contribuyente o que inclusive, no sean atinentes para la tramitación respectiva.”

requerido y que guarde relación con los extremos que deben acreditarse para la procedencia de la solicitud de que se trate.

De igual manera, debe señalarse que existen precedentes de diversos tribunales⁴ en el sentido de que la autoridad fiscal no puede extralimitarse en la formulación de requerimientos en materia de devoluciones, pues **si bien es cierto que dicha atribución constituye una facultad discrecional, también lo es que ello jamás podría interpretarse como que su ejercicio resulte absoluto e irrestricto**; ya que debe tener sustento legal lo que la autoridad requiere al contribuyente, máxime

⁴ R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 12. Julio 2012. p. 256

“FACULTAD PARA ALLEGARSE DE INFORMACIÓN CON MOTIVO DE UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN.- LA AUTORIDAD NO PUEDE EXTRALIMITARSE AL REQUERIR CUESTIONES QUE CARECEN DE SUSTENTO LEGAL.- Si con motivo de una solicitud de devolución, con fundamento en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la fiscalizadora requirió que se manifestara el proyecto económico y destino que se daría a los bienes adquiridos, considerando el tipo de clientes a los que pretendía dirigir su proyecto, medios de publicidad que utilizaría, entre otras cuestiones; a lo cual, el contribuyente realizó las aclaraciones respectivas donde destacó que dada la considerable erogación que le implicó la adquisición de los bienes con fines de arrendamiento (lo que era compatible con su objeto social), al no contar con solvencia económica no se contemplaba abordar en breve el proyecto, por lo que a dicha fecha no se tenían visualizados los posibles clientes ni el medio de publicidad a utilizar para promoverlo.- En ese orden; no se apega al marco legal, que la autoridad rechaza la devolución solicitada, por no presentar un proyecto económico sobre los bienes, alegando que con ello no se justificaba lo indispensable del gasto realizado ya que si bien no se soslaya la utilidad práctica que pudiera representar para la autoridad, el hecho de que el particular contara a priori con un proyecto económico para el destino de los bienes, e incluso con una lista de clientes potenciales, estrategia de mercadotecnia, remodelación del lugar, entre otras cuestiones exigidas, empero, se pondera que no se justificó la base legal que conminara al interesado a contar con tales elementos, aunado a que ni siquiera analizó el objeto social del contribuyente para constatar las cuestiones de trato.”

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año I. No. 4. Noviembre 2011. p. 291.

“DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES.- LA AUTORIDAD FISCAL ESTÁ OBLIGADA A MOTIVAR Y FUNDAR EN LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA, LA NECESIDAD DE LOS DOCUMENTOS REQUERIDOS Y SU RELACIÓN DIRECTA CON LA SOLICITUD MISMA, PARA PROCEDER A RESOLVER LA DEVOLUCIÓN.- El artículo 22, sexto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, autoriza a la autoridad fiscal, para que, a fin de verificar la procedencia de la devolución, requerir a los contribuyentes, para que, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, proporcionen los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma, so pena, que de no cumplir en los términos de ley, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución. Ahora bien, es ampliamente conocida la obligación de la autoridad de fundar y motivar cada determinación que incida en la esfera jurídica del gobernado, en términos de los artículos 16 Constitucional y 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación. Atendiendo a lo anterior, si bien es cierto, que bajo el principio general de Derecho, que dispone: que **“la autoridad puede hacer lo que la ley le permite”**, en pleno respeto del principio de legalidad contenido en el artículo 16 Constitucional, y en este caso, si el artículo 22, sexto párrafo del Código de la Materia, le permite a la autoridad fiscal, la facultad discrecional para requerir, si estima necesario y estén relacionados con la devolución, documentación o información adicional, a fin de resolver la solicitud de devolución, también lo es, que **tal facultad o atribución, aun siendo discrecional, no resulta absoluta frente al principio de certeza o seguridad jurídica del gobernado**, reconocida por el precepto constitucional antes mencionado, esto es, que su ejercicio no debe estar desprovisto para su eficacia de los principios supremos de fundamentación y motivación, por lo que, bajo esta óptica legal, **la autoridad fiscal tiene la obligación de decir al particular porque la documentación requerida era necesaria para resolver su petición y su relación con la solicitud**. Lo anterior se deriva, de la propia expresión empleada por el propio Legislador, cuando establece que: “Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución podrán requerir al contribuyente, (...) los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma”. Cuya expresión, es indudable que en una lógica jurídica, contiene implícita tal determinación a cargo de la autoridad fiscal de motivar si la documentación e información requerida era efectivamente necesaria y estaba relacionada con la solicitud de devolución; pues suponer lo contrario, sería dar lugar a una conducta arbitraria de la autoridad, quien incluso, bajo la justificación de su facultad discrecional, podría solicitar, bajo una presunta necesidad para proceder a la verificación de la devolución, la presentación de documentos e informes ajenos en Derecho a la solicitud de devolución, sería dejar en estado de incertidumbre e inseguridad jurídica al gobernado, al no indicarle porque esa razón o necesidad de contar con dichos elementos, lo que le impediría incluso formular una debida defensa de sus intereses. Por lo que, la determinación de la autoridad fiscal de tener por desistido al contribuyente de su solicitud de devolución, sin haberle precisado la necesidad de contar con la información y documentación requerida y su relación con la solicitud respectiva, es contraria a Derecho.

(énfasis propio)

que se está ante la presencia de un derecho del pagador de impuestos, por lo cual no resultan aceptables las prácticas detectadas por este Organismo autónomo en que están incurriendo las autoridades de la AGAFF.

En este orden de ideas, esta Procuraduría advierte que, al efectuar los requerimientos, la autoridad fiscal está pretendiendo allegarse de elementos no idóneos para resolver las solicitudes de devolución; pues, a través de una indebida práctica administrativa, **está trasladando a los contribuyentes una carga probatoria sobre la sustancia material y económica de sus operaciones, LO QUE DE NINGUNA MANERA PUEDE EFECTUARSE A TRAVÉS DEL REQUERIMIENTO QUE PREVÉ EL SEXTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 22**, ya que, **allegarse de este tipo de elementos, es propio del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal** que tienen las autoridades, sobre todo si se toma en consideración que cuentan con atribuciones expresas para ello tratándose de solicitudes de devolución, en concreto, las que se encuentran previstas en el noveno párrafo del artículo 22 del CFF.

Es decir, **la autoridad fiscal está pretendiendo revisar o comprobar la situación de los contribuyentes a través de este tipo de requerimientos, desplazándoles la carga de la prueba, en un trámite, la solicitud de devolución, no idóneo para ello; con lo que se advierte una violación al texto legal**, máxime que el propio párrafo octavo del artículo 22 del CFF establece que no se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos, a que se refiere el sexto párrafo de dicho precepto legal; lo que corrobora que los datos, informes o documentos que pueden ser requeridos en los trámites de devolución, no deben ser aquellos que resultan propios o constituyen la materia u objeto mismo del ejercicio de las facultades de comprobación.

En efecto, este Organismo protector de los derechos de los contribuyentes, **ha observado que la autoridad fiscal -fuera del ejercicio de las facultades de comprobación- a través de la formulación de los requerimientos de información y documentación que nos ocupan, lo que está pretendiendo, es corroborar la existencia real de las operaciones de los pagadores de impuestos que solicitan devolución de saldos a favor. Sin embargo, está pasando por alto que, restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos exhibidos por un contribuyente, sólo podría derivar de los hechos y omisiones que pudiera constatar cuando ejerce sus facultades de comprobación y, en su caso, sus atribuciones de compulsar -siempre dentro del ejercicio de facultades de comprobación- a los terceros relacionados con el contribuyente revisado.**

Así, se observa una extralimitación de las facultades de la autoridad fiscal para tratar de **“comprobar material y fehacientemente” las operaciones que son llevadas a cabo por los pagadores de impuestos y que dan origen a las solicitudes de devolución que nos ocupan, lo que llega a grado extremo de, en algunos casos, requerir la exhibición de actas de asamblea, estados de**

cuenta bancarios de terceros, e incluso requerir cualquier otro tipo de documentos que, por su naturaleza, no obran en poder del contribuyente, con los que se compruebe que las operaciones sí se materializaron, cuestión que, como se dijo, constituye un exceso de facultades. Al respecto, debe tomarse en cuenta que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵ ha establecido que los comprobantes fiscales (facturas) son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales, con los cuales dejan constancia de las operaciones realizadas.

En este sentido, en opinión de esta Procuraduría debe concluirse que el requerimiento a que se refiere el artículo 22, sexto párrafo del CFF, no faculta a la autoridad para solicitar al contribuyente, la comprobación de la existencia material y la sustancia económica de las operaciones que realiza; por lo que ***procede sugerir y recomendar a las autoridades de la AGAFF, que se abstengan de realizar ese tipo de requerimientos, que sólo son procedentes dentro del ejercicio de las facultades de comprobación y, en su caso, dentro de las compulsas a terceros que se produzcan en el propio procedimiento.***

Debe reflexionarse que, si bien las autoridades fiscales, conforme al precepto citado, tienen facultades para verificar la procedencia de las devoluciones y pueden requerir a los contribuyentes datos, informes o documentos, que consideran adicionales y necesarios; **lo cierto es que los requerimientos deben estar siempre en relación con la documentación que obra en poder del contribuyente.**⁶

En ese sentido y con base en lo antes expuesto, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente,

⁵ Tesis: 1a. CLXXX/2013 (10a.); 10a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1; Pág. 524

“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES. Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, **establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.** Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, **no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.”**
(énfasis propio)

⁶ Al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 121/2008, ha establecido que las autoridades fiscales sólo deben requerir a los solicitantes en este tipo de trámites y no a terceras personas, además de que ese requerimiento sólo debe ser en relación con lo que esté al alcance del contribuyente o lo que le sea directamente imputable; tesis cuyo rubro es el siguiente: **“DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE. ACORDE CON EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI LA AUTORIDAD CONSIDERA QUE DEBEN SUBSANARSE IRREGULARIDADES DE LA SOLICITUD RESPECTIVA O DE SUS ANEXOS, A QUIEN DEBE REQUERIR ES AL SOLICITANTE.”**

en su tarea permanente de proteger los derechos de los pagadores de impuestos y alcanzar un sano equilibrio en la relación fisco-contribuyente, sin dejar de entender el imperio del mandato constitucional de que éstos aporten al gasto público, **quiere hacer énfasis en que también es mandato constitucional el respeto irrestricto de los derechos fundamentales** de los gobernados. Por lo tanto, la autoridad tributaria debe efectuar las devoluciones de impuestos en los casos que procedan, sin imponer a los contribuyentes, requisitos -aportación de información y documentación inconducente, excesiva y ajena- que el texto legal no autoriza.

De este modo, **se estima adecuado que las autoridades fiscales, en el desarrollo de sus actuaciones, atiendan a los criterios de mejores prácticas** emitidos por este *Ombudsman* fiscal, especialmente el Criterio sustantivo **42/2013/CTN/CS-SASEN**⁷, el cual medularmente establece que **una sana práctica de la administración tributaria frente a los contribuyentes, es la de responder positiva y eficazmente a las demandas de los ciudadanos**; asimismo, el actuar de las autoridades debe realizarse siempre en observancia de lo dispuesto por los artículos 2º, fracciones II y IX, y 4º, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que establecen, por una parte, que las actuaciones de las autoridades fiscales se lleven a cabo en la forma que resulte menos onerosa, evitando vulneraciones a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos y, por la otra, que los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Por los motivos aducidos, se estima que son incorrectas, irregulares e ilegales, las prácticas administrativas descritas en este ANÁLISIS SISTÉMICO, por lo que procede emplazar de inmediato a las autoridades involucradas.

⁷ **“DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. LAS MEJORES PRÁCTICAS SE MATERIALIZAN CUANDO LAS AUTORIDADES INTERVIENEN PARA EVITAR ERRORES REITERADOS.** Una sana práctica de la administración tributaria frente a los contribuyentes, consciente de los derechos de éstos, es la de responder positiva y eficazmente a las demandas de los ciudadanos. Así, una autoridad comprometida con los derechos de los contribuyentes no debe limitarse pasivamente a observar y dejar pasar las posibles irregularidades que puede cometer el contribuyente al momento de pretender dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, sino que debe orientar, señalar las prácticas que estime equivocadas e, inclusive, intervenir activamente para evitar la reiteración de errores por parte de los sujetos obligados; pues si bien es cierto que la ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento, también lo es que a las autoridades fiscales les importa primordialmente el cumplimiento de la ley fiscal, y no los posibles réditos (sanciones) que genere su incumplimiento.

OBSERVACIONES, SUGERENCIAS y RECOMENDACIONES

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **SUGIERE Y RECOMIENDA** a las Administraciones Locales adscritas a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, que:

1. **Respeten**, cuando formulen requerimientos basados en el artículo 22, sexto párrafo, del CFF, para verificar la procedencia de las devoluciones solicitadas por los contribuyentes, **el plazo de veinte días establecido en el propio texto legal; recomendando especialmente esta Procuraduría que funden y motiven, conforme a derecho, esos requerimientos de datos, informes y documentos que, aunque adicionales, deben estar siempre en estricta relación con la propia solicitud de devolución del contribuyente.**
2. **Cuando determinen que la solicitud de devolución está “En Revisión” o bien “No Autorizada”; funden y motiven sus actos, conforme lo mandata el derecho humano consagrado en el Artículo 16 constitucional;** pues, independientemente de la publicación que, con esos rubros se haga en el página de internet del SAT, **cualquier acto no sólo de afectación, sino incluso de simple molestia debe respetar el derecho fundamental señalado; y, por lo tanto, en todo caso, sea que la solicitud este en revisión o haya sido determinada como no autorizada;** las autoridades deben, en el primer supuesto, formular y notificar requerimiento debidamente fundado y motivado en términos del sexto párrafo del artículo 22 en cita, en el plazo de veinte días que establece el propio precepto. Asimismo, si la solicitud de devolución no es autorizada, las autoridades deben fundar y motivar igualmente su negativa, respetando los plazos que para la resolución de este trámite se establecen en el numeral en comento.
3. Finalmente, en los términos del presente **ANÁLISIS SISTÉMICO, cuando las autoridades formulen los requerimientos** a que se refiere el numeral 2 de este documento, **deben abstenerse de requerir a los contribuyentes, vía la facultad que les concede el sexto párrafo del Artículo 22 del CFF, para que acrediten la existencia material y fehaciente de las operaciones que realizan,** pues si pretenden tal extremo, necesariamente deberán ejercer sus facultades de comprobación, tal como se razonó en la parte considerativa de este documento.

Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 76 y 77, en su parte relativa, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **NOTÍFIQUESE** al titular de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria.

Igualmente, **NOTIFÍQUESE** al Jefe del Servicio de Administración Tributaria y al Administrador General Jurídico, para su conocimiento y efectos que procedan.

Publíquese el presente **ANÁLISIS** en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en los artículos 5º, fracción XI, y 8º, fracción V, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 14, fracción I, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y, 61 y 76 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de esta Procuraduría, firma en suplencia por ausencia de la Titular de esta Procuraduría, el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

Maestro Jose Luis Figueroa Jácome.

AML/MVC/MERG/ODLR