



Criterios Jurisdiccionales y Obtenidos en Recurso de Revocación emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Novena Sesión Ordinaria del CTN Celebrada el día 31 de octubre de 2024

CRITERIO JURISDICCIONAL 64/2024 *[Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 31/10/2024]*

RESICO. LA REGLA 3.13.33. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2023, VIOLA EL PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA AL ESTABLECER QUE SE ACTUALIZARÁN LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LAS PERSONAS CONTRIBUYENTES EN EL RÉGIMEN DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y PROFESIONAL, PARA QUE TRIBUTEN DESDE EL INICIO DEL EJERCICIO O DESDE EL MES QUE COMENZARON OPERACIONES, CUANDO EL MONTO DE SUS INGRESOS DE PERMANENCIA EXCEDA DE TRES MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS.

Antecedentes

Una persona contribuyente que tributaba en el Régimen Simplificado de Confianza [RESICO] desde el 1º de enero de 2022, recibió ingresos por concepto de separación al terminar la relación laboral con su empleador, mismos que acumuló a sus demás percepciones dentro de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta [ISR] del citado ejercicio; por lo anterior, la autoridad le notificó la resolución mediante la cual se le informó que en términos de la Regla 3.13.33 de la Resolución Miscelánea Fiscal [RMF] para 2023 se actualizaba su información en el RFC por lo que a partir del 1º de enero de 2022 debía cumplir con sus obligaciones fiscales conforme al régimen aplicable a los ingresos Actividades Empresariales y Profesionales, ello, debido a que rebasó el monto de ingresos para continuar tributando en el RESICO.

Argumentos de defensa considerados en la sentencia.

En juicio de nulidad se argumentó que la resolución impugnada era ilegal, debido a que la Regla 3.13.33 de la RMF para 2023, va más allá de lo señalado en el artículo 113-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que pretende que la persona actora tribute en el Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales desde el inicio del ejercicio en el que se rebasó el límite de ingresos que prevé el primer párrafo del citado artículo, pasando por alto que dicho dispositivo legal prevé que dicho cambio debe realizarse a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el límite de percepciones; motivo por el cual, dicha regla es violatoria de los principios de subordinación jerárquica y reserva de ley.



Aunado a ello, se hizo valer que la resolución controvertida era ilegal en atención de que la Regla 3.13.4. de la RMF para 2023 señala que no se considerarán para el límite de ingresos para permanecer en el RESICO, los ingresos que se gravan conforme al 95 de la Ley del ISR, entre otros; por tanto, la autoridad indebidamente concluyó que la persona contribuyente rebasó el monto de \$3,500,000.00 tomando en cuenta las percepciones recibidas por concepto de separación.

Criterio jurisdiccional obtenido por Prodecon en juicio de nulidad.

La Sala fiscal determinó que la Regla 3.13.33 contraviene el principio de subordinación jerárquica, ya que prevé una carga obligacional que excede a las establecidas en el artículo 113-E, tercer párrafo de la Ley del ISR, en atención de que este dispositivo legal dispone que las personas contribuyentes dejarán de tributar bajo el RESICO a partir del mes siguiente a aquel en que la persona contribuyente haya obtenido ingresos que rebasen la cantidad de \$3,500,000.00; no obstante, la regla impone una carga obligacional de ajuste del pago correspondiente de manera excesiva, cuando precisa que dicho cambio debe realizarse desde el inicio del ejercicio o desde el mes en que iniciaron operaciones, sin que dichas exigencias se encuentren sustentadas en una norma reglamentaria que habilite a la autoridad para que mediante una regla miscelánea defina el momento en que se aplicarán las nuevas obligaciones derivadas del cambio de régimen. En consecuencia, se procedió a declarar la nulidad de la regla 3.13.33, únicamente al ámbito de aplicación en la esfera jurídica de la persona contribuyente y, al demostrarse que ésta recibió ingresos por separación laboral, se reconoció su derecho subjetivo para que los montos percibidos por ese concepto (ingreso extraordinario) no sean considerados para el límite de ingresos para tributar en el RESICO.

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. VÍA ORDINARIA. DÉCIMA PRIMERA SALA REGIONAL METROPOLITANA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. 2024. SENTENCIA PENDIENTE DE QUE CAUSE ESTADO.

Criterios relacionados:

Criterio Jurisdiccional 59/2024

RESICO. LA REGLA 3.13.34 "BAJA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA POR INCUMPLIMIENTO DE LA DECLARACIÓN ANUAL", DE LA QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL (RMF) PARA 2023, CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.

CRITERIO JURISDICCIONAL 65/2024 [Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 31/10/2024]

RESICO. ES INDEBIDA LA ACTUALIZACIÓN Y CAMBIO AL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES CUANDO ESTÁ SUSTENTADO EN EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE CONTAR CON FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA (E.FIRMA), PERO ÉSTE FUE GENERADO DENTRO DE LOS TREINTA DÍAS NATURALES SIGUIENTES AL INICIO DE ACTIVIDADES, DE CONFORMIDAD CON EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO TRANSITORIO VGÉSIMO SÉPTIMO DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2023.

pág. 2



Antecedentes

A una persona contribuyente inscrita en el Régimen Simplificado de Confianza [RESICO] el 11 de septiembre de 2023 le fue notificada la resolución en la cual se le informa la actualización y cambio de régimen fiscal por parte de la autoridad fiscal al Régimen de Persona Física con Actividades Empresariales y Profesionales, bajo el sustento de que incumplió con la obligación de contar con el certificado de firma electrónica avanzada [e.firma] antes del 02 de octubre de 2023 para continuar tributando en RESICO; no obstante, que lo obtuvo el 06 de octubre de 2023, esto es dentro del plazo de los treinta días naturales siguientes a que se inscribió en el régimen referido.

Argumentos de la defensa considerados en la sentencia.

Se argumentó la ilegalidad de la resolución emitida por la autoridad fiscal, toda vez que contravino lo dispuesto en el segundo párrafo, del artículo Transitorio Vigésimo Séptimo de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, el cual establece que las personas contribuyentes que inicien sus actividades en el régimen simplificado de confianza, deberán contar con la e.firma activa a más tardar dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha en que iniciaron actividades.

Lo anterior se sostuvo, pues, si bien la persona contribuyente no contaba con la e.firma al 02 de octubre de 2023, la obtuvo dentro del plazo de los treinta días naturales siguientes a que se inscribió en el RESICO, de ahí que, contrario a lo sostenido por la autoridad fiscal, sí cumplió con la obligación prevista en el artículo 113-G, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, contar con su firma electrónica avanzada.

Criterio Jurisdiccional obtenido por PRODECON en juicio de nulidad.

El Órgano Jurisdiccional estimó ilegal la resolución de actualización del régimen fiscal de la persona contribuyente; en virtud de que, del estudio al segundo párrafo, del artículo Transitorio Vigésimo Séptimo así como del artículo cuarto, de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución referida [mismo que no modificó el contenido del segundo párrafo del artículo Transitorio Vigésimo Séptimo, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023], apreció que para los efectos del artículo 113-G, fracción II, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se estableció inicialmente que las personas contribuyentes que opten por tributar en el RESICO, debían contar con e.firma activa a más tardar el 31 de marzo de 2023, párrafo que fue reformado mediante la Quinta resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, para establecer como fecha límite de cumplimiento de tal obligación el 02 de octubre de 2023.

Sin embargo, aun cuando la Quinta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, reformó entre otros, el primer párrafo del artículo Vigésimo Séptimo de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, continuó vigente y sin modificación alguna el segundo párrafo de dicho artículo, que prevé que las personas contribuyentes que inicien actividades deberán cumplir con lo dispuesto en el párrafo primero (esto es, contar con la e.firma), a más tardar dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha en que iniciaron actividades.



Por lo anterior, consideró que si bien la persona contribuyente generó la e.firma con fecha posterior al 02 de octubre de 2023, de la revisión al “Acuse de Movimientos de Actualización de Situación Fiscal”, así como del “Comprobante de Generación del Certificado Digital de e.firma”, ésta la obtuvo dentro del término de 30 días naturales con que contaba para cumplir con la obligación aludida.

En ese sentido, se determinó la ilegalidad de la resolución controvertida y se reconoció el derecho de la persona contribuyente a tributar bajo el RESICO.

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN LA VÍA ORDINARIA TRADICIONAL. SALA REGIONAL DEL SUR DEL ESTADO DE MÉXICO Y AUXILIAR, DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. 2024. SENTENCIA PENDIENTE DE FIRMEZA

Criterios relacionados

Criterio Jurisdiccional 54/2024

RESICO. MIGRACIÓN AL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES POR LA OMISIÓN DE CUMPLIR CON LA OBLIGACIÓN DE CONTAR CON FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA Y DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, CUANDO EL CAMBIO DE RÉGIMEN REALIZADO POR LA AUTORIDAD FISCAL TIENE EFECTOS HACIA EL PASADO EN LA ESFERA DEL GOBERNADO, DEBIENDO ACTUALIZARSE DICHO EFECTO ATENDIENDO AL PRINCIPIO *PRO PERSONA* A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SURTA EFECTOS LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE COMUNIQUE AL GOBERNADO ESE CAMBIO.

Criterio Jurisdiccional 55/2024

RESICO. SE ACTUALIZA EL CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO DE LA OBLIGACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 113-G, FRACCIÓN II, DE LA LISR, CUANDO LA PERSONA CONTRIBUYENTE GENERA SU CERTIFICADO DE FIRMA ELECTRÓNICA PREVIO A LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE IMPONE LA SANCIÓN DE LA MIGRACIÓN DE RÉGIMEN FISCAL QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 113-E, TERCER PÁRRAFO DE LA LISR.

CRITERIO JURISDICCIONAL 66/2024 [Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 31/10/2024]

En engrose

CRITERIO JURISDICCIONAL 67/2024 [Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 31/10/2024]

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PREVISTO EN EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (CFF). DEBE TENERSE POR PRESENTADO EN TIEMPO Y FORMA, CUANDO SE ACREDITA QUE NO PUDO ENVIARSE DENTRO DE LA FECHA LÍMITE SEÑALADA PARA TAL EFECTO, 15 DE MAYO DEL AÑO INMEDIATO POSTERIOR A LA TERMINACIÓN DEL EJERCICIO DE QUE SE TRATE, EL CUAL LA PERSONA CONTRIBUYENTE PRESENTÓ AL DÍA HÁBIL SIGUIENTE, DERIVADO DE UNA FALLA EN EL APLICATIVO SIPRED, AL RESULTAR APLICABLE LO DISPUESTO EN EL SEXTO PÁRRAFO, DE LA REGLA 1.6, DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2023 [RMF 2023].

pág. 4



Antecedentes.

Una persona moral contribuyente al intentar presentar su dictamen de estados financieros correspondiente al ejercicio fiscal 2022, a través del Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal (SIPRED) el 15 de mayo de 2023 no pudo realizarlo, ya que el aplicativo le arrojó errores al proceder a su envío, en razón de lo anterior y al ser el último día del plazo legal para cumplir con dicha obligación, presentó un caso de aclaración para hacer constar las fallas que presentaba el referido sistema, a lo que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) le respondió que tenía por recibida su aclaración y que de la consulta realizada a sus sistemas institucionales se conoció que a la fecha no había presentado el dictamen, no obstante que la persona pagadora de impuestos había realizado su presentación el 16 de mayo de 2023, por lo que al acudir a Prodecon dicha respuesta fue remitida al área de Representación y Defensa Legal, promoviéndose Juicio Contencioso Administrativo en su contra.

Asimismo, se le apoyó a través del servicio de Quejas y Reclamaciones, con la finalidad de requerir a la autoridad fiscal para que informara si el SIPRED había presentado alguna falla el 15 de mayo de 2023, a lo que mediante informe señaló que en la fecha referida se presentaron problemas respecto de la autenticación en el aplicativo.

Argumentos de defensa considerados en la sentencia.

Es ilegal la resolución impugnada, ya que se emitió en contravención a lo dispuesto en los artículos 32-A y 38, fracción IV del CFF, por no encontrarse debidamente fundada y motivada, esto al no tomar en cuenta que no se pudo presentar el dictamen de estados financieros del ejercicio fiscal 2022, dentro del plazo legal señalado para tal efecto, en razón de la falla de carácter tecnológico que presentó el SIPRED, tal y como lo reconoció el SAT en el informe que rindió ante Prodecon en el servicio de Quejas y Reclamaciones, por lo que la persona demandada debió tener presente que se actualizaba lo establecido en la regla 1.6 de la RMF 2023, es decir, considerar que el plazo se encontraba prorrogado hasta el día hábil siguiente en que estuviera disponible el aplicativo referido.

De igual manera, se argumentó que el acto emitido era contrario a lo señalado en los numerales 2, fracción IX y 4 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya que se violentó el derecho de la pagadora de impuestos a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se realizaran de la forma que resultara menos onerosa, así como el deber de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas contribuyentes, puesto que la imposibilidad para presentar el dictamen de estados financieros, en el plazo establecido para tal efecto, se debió únicamente a fallas del SIPRED imputables al SAT.

Criterio Jurisdiccional obtenido por Prodecon en sentencia.

El Órgano Jurisdiccional consideró que la resolución impugnada era ilegal, ya que se actualizó un supuesto de excepción que permitía a la actora presentar al día hábil siguiente de la fecha de vencimiento el dictamen de estados financieros, pues en el informe rendido por la autoridad fiscal, dentro del expediente



de Queja abierto en Prodecon, se reconoció que el SIPRED presentó fallas e incidencias el 15 de mayo de 2023, provocando que parte de su funcionalidad no se encontrara disponible o no funcionara óptimamente, señalando la Sala que resultaba evidente que tal situación impidió la presentación del dictamen, actualizándose la hipótesis prevista en el sexto párrafo, de la regla 1.6 de la RMF 2023, es decir, que se prorrogara el plazo para presentarlo hasta el día hábil siguiente en que estuviera disponible el portal de referencia.

En consecuencia, se declaró la nulidad de la resolución combatida, para el efecto de que el SAT emita una nueva, debidamente fundada y motivada, en la que reconozca que las fallas que presentó el SIPRED le impidieron a la persona moral contribuyente la presentación del dictamen en los términos del artículo 32-A del CFF y que, en aplicación de la regla 1.6 de la RMF 2023, el mismo se considerara presentado en tiempo y forma.

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO VÍA ORDINARIA. SALA REGIONAL DEL CENTRO I DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. 2024. SENTENCIA PENDIENTE DE QUE CAUSE ESTADO.

Criterios relacionados:

Criterio Jurisdiccional 67/2022

RIF. AVISO DE ACTUALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y OBLIGACIONES ANTE EL SAT (AVISO DE PERMANENCIA) PARA PERMANECER EN ÉL Y NO MIGRARLO AL REGIMEN GENERAL DE PERSONA FÍSICA CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL O AL RESICO PERSONAS FÍSICAS. SE CONSIDERA CUMPLIDA LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLO A MÁS TARDAR EL 31 DE ENERO DE 2022, SI SE REALIZÓ A TRAVÉS DE UN CASO DE ACLARACIÓN POR FALLAS EN EL PORTAL DE LA AUTORIDAD.

Criterio Jurisdiccional 83/2022

RIF. AVISO DE ACTUALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y OBLIGACIONES ANTE EL SAT (AVISO DE PERMANENCIA) PARA CONTINUAR EN ÉL. ELEMENTOS PARA ACREDITAR LOS EXTREMOS DE LA REGLA 1.6. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2022 POR LA QUE SE PRORROGA EL PLAZO DE SU PRESENTACIÓN: i) INFORME DEL SAT SOBRE LA DEGRADACIÓN DE SERVICIO EN EL PORTAL DEL SAT, ii) NOTA PERIODÍSTICA Y iii) PANTALLAS DE INCONSISTENCIAS EN EL PORTAL DEL SAT DENTRO DEL PLAZO DE LEY].



Criterios Normativos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Novena Sesión Ordinaria del CTN Celebrada el día 31 de octubre de 2024

CRITERIO NORMATIVO 7/2024/CTN/CN *[Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 31/10/2024]*

SISTEMA NO JURISDICCIONAL DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN MATERIA TRIBUTARIA. MEDIO ALTERNATIVO DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS VÍA ACUERDOS CONCLUSIVOS ANTE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (PRODECON). LAS AUTORIDADES FISCALES REVISORAS DEBEN PRIVILEGIAR SU ACCESO, EVITANDO INCURRIR EN ACTUACIONES QUE DEN LUGAR A VIOLACIONES DE DERECHOS DE LAS PERSONAS CONTRIBUYENTES.

Antecedentes.

La PRODECON juega un papel de gran trascendencia en la justicia fiscal no jurisdiccional en México, pues conforme al artículo 1 de su Ley Orgánica, además de tener como objetivo principal proteger, defender y observar los derechos de las personas pagadoras de impuestos, atendiendo a su misión de garantizar el derecho de éstas a recibir justicia fiscal en el orden federal mediante la prestación de diversos servicios, a través de los Acuerdos Conclusivos regulados en los artículos 69-C al 69-H del Código Fiscal de la Federación (CFF), promueve, transparenta y facilita la solución anticipada y consensuada de los diferendos y desavenencias que, durante el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el diverso 42, fracciones II, III o IX del CFF, pueden surgir entre las personas contribuyentes y las autoridades fiscales.

El procedimiento para la adopción de los Acuerdos Conclusivos se rige por los principios de flexibilidad, preclusión jurídica, celeridad, inmediatez y carece de mayores formulismos, ya que presupone la buena fe y voluntad auténtica de la autoridad revisora y de la persona contribuyente, buscando una solución anticipada y consensuada al desacuerdo sobre la calificación de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, o bien, para que la persona contribuyente pueda regularizar su situación fiscal. PRODECON en su carácter de rectora, facilitadora, mediadora y testigo del medio alternativo, cuida que el procedimiento para llegar al Acuerdo Conclusivo se desarrolle de manera transparente y ordenada, preservando el estricto cumplimiento de las disposiciones jurídicas, esencialmente en lo que hace a los derechos de las personas contribuyentes, observando el principio de legalidad durante su sustanciación, conforme a lo previsto en el artículo 104 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de sus atribuciones sustantivas.

pág. 7



La solicitud para la adopción del Acuerdo Conclusivo que presente la persona contribuyente, entre otros requisitos, deberá contener la mención e identificación precisa de los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora y respecto de los cuales no esté de acuerdo la persona contribuyente, la calificación que ésta pretende se les dé, así como los términos precisos para que la autoridad acepte el acuerdo, expresando los argumentos de fondo y razones jurídicas que la sustenten, conforme a lo previsto en las fracciones X, XI y XII del numeral 105 de los Lineamientos en mención.

Cuando la autoridad fiscal no acepte la adopción del Acuerdo Conclusivo, la PRODECON en términos del artículo 111 de los multicitados Lineamientos, notificará a la persona contribuyente y concluirá con el procedimiento alternativo de solución de controversias a través del acuerdo de cierre que corresponda. En esta etapa del procedimiento, el Titular de la Unidad Administrativa competente, conforme a los párrafos primero y cuarto del numeral de referencia, cuenta con la facultad discrecional de formular consideraciones acerca de si la negativa de la autoridad incide en violaciones graves y evidentes a los derechos de la persona contribuyente, o bien, de emitir una opinión técnica no vinculativa a la autoridad fiscal; para tal efecto, para la primera de las mencionadas, se considera que se actualiza el supuesto, entre otros casos, cuando la autoridad revisora no obstante cumpla en presentar en tiempo el informe solicitado, al verter sus consideraciones omite pronunciarse en cuanto al fondo de la solicitud del Acuerdo Conclusivo, lo haga con evasivas, se pronuncie parcialmente en cuanto al fondo del asunto o reitere injustificadamente la improcedencia de la solicitud, debiendo pormenorizarse en qué forma se produjo la o las violaciones respectivas, dándose cuenta de ello tanto a la persona Titular de la Procuraduría como a la persona Titular de la Subprocuraduría de Acuerdos Conclusivos y Gestión Institucional, quienes podrán ordenar se haga del conocimiento al superior jerárquico de la autoridad revisora y al Órgano Interno de Control o su equivalente; en cambio, la opinión técnica no vinculativa a la autoridad fiscal, puede formularse previo visto bueno de la persona Titular de la Procuraduría, cuando la autoridad fiscal al verter su informe o contestación de requerimiento, sostiene una interpretación legal distinta a la de la persona contribuyente o de la misma Procuraduría, sin que para este supuesto se considere que existe una violación grave a los derechos de la persona contribuyente, a menos que resulte notoria y directamente violatoria del principio de aplicación estricta a que se refiere el artículo 5 del CFF.

Aun cuando el artículo 108, fracción III de los referidos Lineamientos, dispone que, si la autoridad revisora no acepta los términos en que se plantea el Acuerdo Conclusivo, al producir su informe en forma de contestación, debe expresar con claridad y exactitud los fundamentos y motivos de su negativa; este Ombudsperson fiscal en su carácter de mediador, ha observado que algunas autoridades revisoras han sido omisas en expresar con exactitud cuáles son los motivos y fundamentos en que apoyan su negativa, éstos no resultan claros o completos, omiten pronunciarse en cuanto al fondo de la solicitud del Acuerdo Conclusivo, lo hacen de manera parcial o con evasivas, o bien, omiten la valoración de pruebas; dando lugar a la existencia de violaciones a los derechos de la persona contribuyente, entre ellas, la restricción de acceso a la justicia a través del sistema no jurisdiccional de protección de los derechos humanos en materia tributaria, como mecanismo alternativo de solución de controversias.



Consideraciones.

El artículo 102, Apartado B de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), dispone que el Congreso de la Unión, en el ámbito de su competencia, establecerá organismos de protección de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano, los que conocerán de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público; por consiguiente, PRODECON se erige como un *Ombudsperson* del sistema tributario mexicano especializado en la protección y defensa de los derechos de las personas pagadoras de impuestos, a través de un sistema no jurisdiccional.

Por su parte, el quinto párrafo del artículo 17 de la CPEUM establece el derecho humano de acceso a la justicia de los gobernados, en el que además del sistema jurisdiccional, se menciona que las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias, lo que representa el derecho a la instrumentación y búsqueda de medios alternos de solución en la vía no jurisdiccional, como lo es en materia fiscal federal, los Acuerdos Conclusivos.

Aunado a lo anterior, no debe pasar inadvertido que, con la reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en el artículo 1, párrafos primero, segundo y tercero de la CPEUM, quedó establecido que las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en ella y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, por lo que, al interpretarse las normas relativas a los derechos humanos, se debe favorecer en todo tiempo a las personas asegurando la protección más amplia, previéndose que todas las autoridades, sin distinción alguna, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, por lo que de tal precepto constitucional deriva el principio *pro homine* a efecto de que prevalezca la norma que mejor proteja y garantice el pleno goce de los derechos humanos del gobernado, como lo es el privilegiar el acceso a la justicia mediante el sistema no jurisdiccional.

Criterio de PRODECON.

Con la finalidad de respetar el derecho humano de acceso a la justicia no jurisdiccional o medios alternativos para resolver las controversias en materia tributaria, en opinión de PRODECON, las autoridades fiscales revisoras deben privilegiar su acceso cuando a través del servicio de los Acuerdos Conclusivos la persona contribuyente busque una solución anticipada y consensuada al desacuerdo sobre la calificación de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, o bien, para que pueda regularizar su situación fiscal, durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

Por ello, considerando que entre los diversos requisitos que deberá contener la solicitud del Acuerdo Conclusivo, se encuentra la calificación que la persona contribuyente pretende que se le dé a los hechos u omisiones, respecto de los que solicita la adopción del mencionado Acuerdo, expresando los argumentos de fondo y razones jurídicas que la sustenten; se estima que cuando se cumple cabalmente con tales



extremos y, además quede debidamente probada, no existiría razón alguna para que la autoridad revisora al producir su informe en forma de contestación, no acepte los términos en que se plantea, pues a criterio de este *Ombudsperson* fiscal, dicha autoridad debe evitar violaciones a los derechos de la persona contribuyente, privilegiando el derecho humano de acceso a la justicia no jurisdiccional materializado en el ámbito tributario a través del procedimiento para la adopción de los Acuerdos Conclusivos.

Lo anterior, sin perjuicio de que cuando la autoridad revisora no acepte la adopción del Acuerdo Conclusivo, de manera discrecional y siempre que se actualice en cada caso en particular los supuestos de procedencia, al emitirse el acuerdo de cierre, el Titular de la Unidad Administrativa competente, puede formular consideraciones acerca de si la negativa de la autoridad incide en violaciones graves y evidentes a los derechos de la persona contribuyente, o bien, una opinión técnica no vinculativa.

Dejar de privilegiar el derecho de acceso a la justicia no jurisdiccional en beneficio de la persona contribuyente, contraviene también los derechos de impartición de justicia pronta y expedita, así como el principio de economía procesal y de mayor beneficio en la aplicación de la norma, ello aunado que, mediante disposición de rango constitucional, todas las autoridades en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, aplicando la norma que mejor beneficie a la persona pagadora de impuestos, trayendo aparejada una visión de austeridad en el manejo de los fondos y recursos públicos, pues es bien sabido que todo tipo de trámite requiere de recursos económicos, humanos y materiales; por ello, si se considera que uno de los diversos beneficios de los Acuerdos Conclusivos es aclarar en breve tiempo los aspectos de la auditoría o revisión, evitando juicios largos y costosos, la adopción del mismo permite la solución anticipada y consensuada de los diferendos y desavenencias que, durante el ejercicio de las facultades de comprobación, surgen entre las personas contribuyentes y las autoridades fiscales.



Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Novena Sesión Ordinaria del CTN Celebrada el día 31 de octubre de 2024

CRITERIO SUSTANTIVO 5/2024/CTN/CS-SPDC *(Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 31/10/2024)*

AUTORIDAD RECOMENDADA POR VINCULACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE QUEJAS Y RECLAMACIONES, TENDRÁ ESE CARÁCTER AQUELLA QUE SEA SEÑALADA EN EL INFORME RENDIDO POR LA AUTORIDAD INICIALMENTE RECOMENDADA, QUIEN DE MANERA INDIVIDUAL O CONJUNTA DEBERÁ CUMPLIR CON LA RECOMENDACIÓN O BIEN, PARA PROPONER UNA POSIBLE ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN.

Antecedentes

El artículo 5, fracción III, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) establece que corresponde a este Organismo conocer e investigar de las Quejas de las personas contribuyentes afectadas por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos como pagadoras de impuestos y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de esos actos.

Por su parte, el numeral 25 del citado ordenamiento, señala que, una vez recibida la recomendación, la autoridad o el servidor público de que se trate informará, dentro de los tres días hábiles siguientes al que surta efectos su notificación si la acepta o no, estableciendo que en caso de que se acepte la recomendación deberá entregar las pruebas que acrediten que ha cumplido con la misma.

Ahora bien, de la tramitación de las quejas que dieron origen a las recomendaciones 3/2024 y 4/2024, se advierte lo siguiente:

Recomendación 3/2024.

La persona contribuyente acudió a queja señalando que, fue sujeto del ejercicio de facultades de comprobación en su modalidad de revisión de gabinete, para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como sujeto directo en materia del Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) e Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el periodo comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2013.

Una vez agotadas las etapas del procedimiento de fiscalización, le fue notificado el oficio por medio del cual la autoridad le determinó un crédito fiscal por concepto de ISR, IETU e IVA, actualizaciones, multas y



recargos, el cual fue cubierto a través de la línea de captura emitida por la Administración Desconcentrada de Recaudación de Tabasco “1” del SAT.

Inconforme con ese acto administrativo interpuso recurso de revocación el cual fue resuelto en el sentido de dejar insubsistente el acto recurrido para el efecto de que se emitiera una nueva resolución debidamente fundada y motivada en la que la autoridad fiscalizadora valorara las documentales ofrecidas en dicho medio de defensa.

No obstante, acudió a sede jurisdiccional a promover juicio contencioso administrativo en contra del referido oficio, así como de la resolución inicialmente recurrida, en el que, mediante sentencia definitiva, se declaró la nulidad de los actos impugnados para ciertos efectos.

En virtud de lo anterior, el 08 de abril de 2024 le fue notificado vía buzón tributario, el oficio de 05 de abril de 2024, por medio del cual la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal del Distrito Federal “3” del SAT, en cumplimiento al fallo referido en el párrafo anterior, le determinó nuevamente a su cargo un crédito fiscal por contribuciones omitidas por concepto de ISR, IETU e IVA, considerando actualizaciones, multas y recargos.

La persona contribuyente señala que la resolución de 05 de abril de 2024, no está debidamente fundada y motivada, ya que la autoridad al realizar el recálculo del impuesto no consideró el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios, realizado el 05 de noviembre de 2020, lo que le causa una violación a sus derechos toda vez que pretende cobrarle dos veces las contribuciones omitidas.

La autoridad recomendada al rendir el informe no acepta la recomendación, sin embargo, con la finalidad de coadyuvar con una alternativa de solución para el quejoso, propone verificar la problemática del contribuyente con una autoridad diversa, para determinar las acciones conducentes.

Recomendación 4/2024.

El contribuyente acudió en queja, ya que al momento de intentar presentar una declaración complementaria advirtió que en el aplicativo de declaraciones en específico en el apartado de “Monto pagado con anterioridad” no se reconocían los pagos en parcialidades [2 a 6] que efectuó con motivo del saldo a cargo por concepto de Impuesto sobre la Renta [ISR] que se autodeterminó por el ejercicio fiscal 2022 a través de la declaración registrada.

La autoridad originalmente recomendada, al rendir su informe confirmó que la determinación de pago dentro del aplicativo de la Declaración Anual de Personas Físicas, específicamente, respecto de la opción del pago en parcialidades, opera de conformidad con lo previsto en la regla 3.17.3 de la RMF para 2023.



Refirió que dicha regla otorga la facilidad al contribuyente de realizar el pago de la cantidad a cargo que resulte de su declaración anual del ISR por el ejercicio 2022, en parcialidades, mensuales y sucesivas. No obstante, precisó que el aplicativo de declaraciones y pagos, únicamente controla el monto correspondiente a la primera parcialidad a la que hace referencia la citada regla, al estar sujeta a la presentación de la declaración anual.

Por otra parte, señaló que las parcialidades posteriores elegidas por el contribuyente tienen la naturaleza de un crédito fiscal, el cual puede ser liquidado con el pago oportuno de las parcialidades correspondientes, o en su caso, con el pago anticipado previsto en la regla 2.11.6. de la RMF para 2023.

En ese sentido, precisó que el aplicativo de declaraciones y pagos únicamente muestra en el campo “Monto pagado con anterioridad”, la cantidad disponible para aplicar, la cual corresponde al pago de la primera parcialidad y no el acumulado de los pagos parciales posteriores, al tener estos últimos una naturaleza de crédito fiscal, de modo que, aun cuando la declaración permite capturar una cantidad distinta, ésta no puede superar el monto de la primera parcialidad.

Luego entonces, externó que para que la persona quejosa pudiera pagar el ISR a su cargo, era necesario que presentara una declaración complementaria del ejercicio fiscal 2022, señalando en el campo “Monto pagado con anterioridad”, la cantidad correspondiente únicamente a la primera parcialidad y realizar el pago de la línea de captura que generara el aplicativo respecto de la totalidad que resultara de liquidar, la cual ya no sería objeto de pago en parcialidades al haber concluido el periodo para la presentación de la declaración conforme a la regla 3.17.3 de la RMF para 2023.

A su vez, externó que la cantidad que la persona contribuyente hubiese pagado a partir de la segunda parcialidad **es objeto de devolución como pago de lo indebido**, conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF), por lo que sugirió a aquella realizar su solicitud de devolución en los términos previstos en las disposiciones fiscales vigentes.

En virtud de lo anterior, es que mediante acuerdo de recomendación 4/2024, se le requirió para que de inmediato adoptara la medida correctiva consistente en llevar a cabo las actualizaciones correspondientes dentro de la plataforma de Declaraciones y Pagos a fin de que el contribuyente al momento de presentar una declaración complementaria le reconozca los pagos en parcialidades que efectuó con motivo del saldo a cargo por concepto de ISR que se autodeterminó por el ejercicio fiscal 2022 a través de la declaración registrada, y así estar en posibilidad de reflejarlos en el campo de “Monto pagado con anterioridad”.

La autoridad al rendir el informe acepta la recomendación, precisando que para solventar la problemática que le dio origen se encuentra trabajando de manera conjunta con una diversa autoridad, señalando el nombre, así como las acciones que a la fecha han realizado.



Consideraciones

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, observa de manera imparcial las prácticas y conductas de las autoridades fiscales federales, atendiendo siempre el compromiso social, lo cual en el caso de las quejas presentadas por las personas contribuyentes se traduce en realizar dentro del procedimiento, las actuaciones necesarias que le permitan verificar que en la relación contribuyente-fisco federal, se respeten los derechos de las personas pagadoras de impuestos.

En este sentido, si una vez concluidas las etapas de investigación, previo análisis de los hechos, argumentos, pruebas y diligencias practicadas, PRODECON advierte una violación a los derechos del quejoso por parte de una autoridad fiscal federal, emitirá una recomendación señalando los fundamentos y motivos por los cuales su actuación vulnera los derechos de la persona quejosa y precisando las acciones que deberá realizar a fin de restaurarlas en el goce de sus derechos, lo cual en los casos antes expuestos, se traduce en permitirles reflejar la situación real en la que se encuentran frente al fisco federal.

Lo anterior ya que, en ambas actuaciones, la autoridad fiscal federal directa o indirectamente deja de reconocer la verdad real de la persona contribuyente frente a la hacienda pública.

Indirectamente, porque a falta de una actualización en el aplicativo de declaraciones y pagos, la persona pagadora de impuestos al presentar una declaración complementaria, al solo ver reflejado el entero de la primera parcialidad; presupone la existencia de un remanente pendiente de cubrir, lo cual resulta erróneo pues, como se ha visto, fue cubierto totalmente al realizar el pago de las 6 parcialidades convenidas.

Directamente porque, en el caso de la queja que dio origen a la recomendación 3/2024, la autoridad hacendaria, al emitir una resolución en cumplimiento, decide no aplicar el pago realizado por la persona quejosa a las contribuciones omitidas y, en virtud de ello, concluye que la omisión aún persiste, no obstante que éste fue cubierto desde la emisión de la primera resolución determinante.

Criterio de PRODECON

Cuando las autoridades originalmente recomendadas, al rendir su informe de aceptación, no aceptación o aceptación parcial, reconozcan la vulneración a los derechos de los quejosos y expresen su voluntad para restituir al gobernado en el goce de los mismos, precisando como excepción para adoptar las medidas correctivas señaladas en la recomendación, que no cuentan con facultades para ello o, en su caso, que requieren trabajar de forma conjunta con una diversa autoridad; a ésta última se le deberá vincular al cumplimiento de la recomendación, otorgándole el carácter de autoridad recomendada.

En virtud de ello, de conformidad con los artículos 22, fracción I y 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se deberá emitir un acuerdo de trámite, en el cual se le tenga como autoridad recomendada y en virtud de ello, se hagan de su conocimiento los antecedentes de la queja, la recomendación así como el informe rendido por la autoridad inicialmente recomendada, a fin de que, en

pág. 14



el plazo de tres días, pueda pronunciarse sobre los hechos que se le imputan y verificar si acepta, no acepta o acepta parcialmente la recomendación, precisando si se encuentra ante la posibilidad de dar cumplimiento a las acciones precisadas en la misma o, en su caso, optar por una alternativa de solución.

Esta vinculación resulta necesaria, ya que será solo la autoridad que, conforme a sus facultades, tenga injerencia para reestablecer el equilibrio jurídico violado y, de ser procedente, para la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado; la que quede vinculada al cumplimiento de las medidas correctivas que procedan, y así garantizar el derecho del quejoso a obtener una justicia restaurativa.

Una vez rendido el informe, se deberá emitir el acuerdo de aceptación, aceptación parcial o no aceptación correspondiente, para posteriormente recabar la documentación, a través de la cual la o las autoridades acrediten haber cumplido con la recomendación efectuada, cuando así proceda.

CRITERIO SUSTENTADO EN RECOMENDACIONES 3/2024 Y 4/2024.