



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. ANTECEDENTES,
CREACIÓN Y PROPUESTAS PARA EFICIENTAR LAS FUNCIONES DEL
OMBUDSMAN FISCAL.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Eduardo Sánchez Lemoine

Director de la Tesis

Dr. José de Jesús Alvarado Esquivel

LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

ANTECEDENTES, CREACIÓN Y PROPUESTAS PARA EFICIENTAR LAS FUNCIONES DEL OMBUDSMAN FISCAL.

Introducción.....	1
CAPÍTULO I	
LA PROTECCIÓN Y DEFENSA NO JURISDICCIONAL DEL CONTRIBUYENTE EN ESPAÑA Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA	
I. La protección y defensa no jurisdiccional del contribuyente en España.....	7
I.1 El Defensor del Pueblo y su papel en la Defensa del Contribuyente.....	5
I.2 El Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado.....	9
I.3 El Defensor del Contribuyente en la Comunidad de Madrid.....	14
I.4 Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de la Comunidad de Castilla y León.....	19
I.5 El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona.....	23
I.6 Conclusión respecto a la defensa del contribuyente en España.....	27
II. La protección y defensa no jurisdiccional del contribuyente en Estados Unidos de América.....	28
II.1 La figura del Defensor del Contribuyente o Taxpayer Advocate Service.....	28
II.2 El Sistema de Administración de la Defensa Sistémica o Systemic Advocacy Management System.....	31
II.3 La Junta de Defensa del Contribuyente o Taxpayer Advocacy Panel.....	33
II.4 Las Clínicas para Contribuyentes de Bajos Recursos o Low Income Taxpayer Clinics.....	34
II.5 Conclusión respecto a la defensa del contribuyente en Estados Unidos de América.....	35

CAPÍTULO II

LA PROTECCIÓN Y DEFENSA NO JURISDICCIONAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN MÉXICO

II.1 Los derechos del contribuyente como derechos fundamentales.....	37
II.2 Los derechos del gobernado en materia fiscal.....	41
II.3 La figura del Ombudsman.....	44
II.4 La protección a sectores sociales desprotegidos.....	47
III.5 El Ombudsman en materia fiscal.....	49
II.5.1 La Administración General de Servicios al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria	51
II.5.2 Los Síndicos Fiscales	53
II.5.3 Iniciativa de Ley para adicionar un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Código Fiscal de la Federación y el artículo 19-B al Código Fiscal de la Federación	54
II.5.4 Instituto de Protección del Contribuyente	59
II.5.5 Inclusión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en el Código Fiscal de la Federación	69

CAPÍTULO III

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. PROBLEMÁTICA PARA INICIAR FUNCIONES.

III.1 Exposición de Motivos.....	72
III.2 Naturaleza Jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	76
III.3 Designación del Procurador y del Órgano de Gobierno.....	77
III.4 Observaciones del Presidente de la República a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	79
III.5 Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006.....	81
III.6 Resolución de la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006.....	93
III.7 Adecuación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a lo resuelto en la Acción de Inconstitucionalidad 38/2006.....	103

III.8 Designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente, Órgano de Gobierno y Aprobación del Estatuto Orgánico.....	105
--	-----

CAPÍTULO IV

ATRIBUCIONES SUSTANTIVAS Y ESTRUCTURA DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

IV. 1 Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	110
IV.1.1 Asesoría al contribuyente.....	110
IV.1.2 Consulta.....	116
IV.1.3 Representación legal y defensa.....	119
IV.1.4 Recepción, trámite e investigación de quejas y reclamaciones.....	124
IV.1.5 Propuestas de modificaciones normativas internas y legales.....	139
IV.1.6 Identificación de problemas sistémicos.....	144
IV.1.7 Opinión sobre la interpretación de disposiciones legales y emisión de recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias.....	147
IV.1.8 Otras facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	148
IV.2 Estructura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	151
IV.2.1 Órgano de Gobierno.....	151
IV.2.1.1 Sesiones del Órgano de Gobierno.....	155
IV.2.1.2 Facultades del Órgano de Gobierno	156
IV.2.2 Procurador.....	157
III.2.2.1 Requisitos que debe reunir el Procurador.....	158
IV.2.2.2 Atribuciones del Procurador.....	160
IV.2.3. Delegados Regionales.....	161
IV.2.4 Asesores Jurídicos.....	163
IV.2.5 Personal profesional, técnico y administrativo de carrera.....	164
IV.2.6 Órgano Interno de Control.....	164

CAPÍTULO IV

PROPUESTAS PARA EFICIENTAR LA MISIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

IV.1 Designación inmediata de los Consejeros Independientes que conforman al Órgano de Gobierno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	168
IV. 2 Aprobación y Publicación en el Diario Oficial de la Federación del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	171
IV.3 Representación del contribuyente sin distinción de la cuantía del negocio.....	171
IV.4 Imprescriptibilidad del plazo para la presentación de la queja o reclamación.....	173
IV.5 Reforma al artículo 5, fracción XI, de la Ley Orgánica, a efecto de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pueda identificar problemas sistémicos en materia de seguridad social.....	174
IV.6 Reforma al artículo 5, fracción XII, de la Ley Orgánica, a efecto de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pueda emitir opinión sobre la interpretación, tanto disposiciones fiscales y aduaneras, como de seguridad social, sin necesidad de que se lo solicite la autoridad fiscal.....	175
IV.7 Regulación de las notificaciones que efectúe la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	175
IV.8 Eliminación del pago de derechos a cargo del contribuyente por las copias certificadas de las constancias que la autoridad acompañe al informe relativo a la queja o reclamación interpuesta en su contra.....	185
IV.9 Mayor interacción con el Poder Legislativo para la creación y modificación de leyes fiscales.....	186
IV. 10 Reforma al artículo 105 Constitucional a efecto de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentre legitimada para interponer la Acción de Inconstitucionalidad respecto de leyes fiscales federales y de seguridad social en materia de contribuciones.....	186
Conclusiones.....	189
Bibliografía.....	193

Introducción.

Es difícil explicarnos el porqué los ingresos tributarios no petroleros de México corresponden al diez por ciento del producto interno bruto¹ no obstante que en 2011 el país contó con una población económicamente activa de 48,228,962 personas².

Dicho fenómeno puede encontrar varias explicaciones, por ejemplo, la creación de leyes alejadas de la situación económica; crisis globales que afectan el cumplimiento de obligaciones, entre ellas, las fiscales; falta de transparencia en el destino de los impuestos recaudados; ejercicio defectuoso de las facultades de determinación y cobro de las contribuciones; contrabando; corrupción de las autoridades fiscales, tan sólo por citar algunas.

Ello aunado a que la falta de claridad de las leyes tributarias complican sobremanera su cumplimiento, incluso para aquellos que están dispuestos a pagar las contribuciones a su cargo y que al acudir a las oficinas de la autoridad hacendaria en busca de asesoría, son atendidos en forma deficiente por el personal que ahí labora, generándose así un deseo prácticamente instintivo de dejar de cumplir con sus obligaciones hacendarias.

Es en este campo donde encuentra acomodo el *Ombudsman* fiscal, como una institución que asesora e informa a los particulares sobre sus derechos en materia tributaria, sirviendo además como ventanillas para el trámite de las quejas, reclamaciones y sugerencias relacionadas con los servicios tributarios, a efecto de que las mismas sean resueltas directamente por las propias autoridades a las cuales se le imputó el servicio deficiente, o bien, por el *Ombudsman* tributario mediante la emisión de recomendaciones que si bien no son vinculatorias, revisten

¹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, visible en www.shcp.gob.mx/documentos_recientes_biblioteca/comunicado. Página consultada el 26 de febrero de 2012.

² Comisión Nacional de Población en www.conapo.gob.mx/00cifras/PEA/00.xls. Página consultada el 26 de febrero de 2012.

una gran autoridad moral que prácticamente obligan a la autoridad a su observancia, buscando en todo momento mejorar la relación del fisco con los gobernados.

Así, la creación de organismos no jurisdiccionales que faciliten a los contribuyentes el ejercicio de sus derechos tributarios se ha convertido en una constante en Europa y Estados Unidos de América.

En México fue hasta mediados de la década pasada cuando se pensó en mejorar la prestación de los servicios tributarios de las autoridades fiscales, mediante mecanismos ágiles, sencillos y confiables que permitieran a los contribuyentes denunciar aquellas irregularidades que afectan sus derechos en materia tributaria, o bien, conductas que impactan negativamente en la administración de los servicios tributarios, como por ejemplo, la excesiva discrecionalidad para ejercer facultades de comprobación, el incremento desmesurado y en algunos casos injustificados de embargos precautorios en las cuentas bancarias de los contribuyentes, la escasez de oficinas de atención al contribuyente y su reducido horario de labores, la deficiente preparación del personal que se supone debe orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, el uso de formatos complicados de llenar y que en muchas ocasiones son poco claros en cuanto a la información requerida, así como la obligación de realizar determinados trámites únicamente por medios electrónicos no obstante que en algunas regiones del país no existen servicios de telecomunicación y los equipos de cómputo necesarios para ello.

Es así como se creó la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, institución que además de fungir como abogado defensor de los contribuyentes de escasos recursos, tiene como misión allanar las problemáticas que entorpecen la relación entre la autoridad fiscal y el contribuyente, a efecto de establecer una nueva cultura contributiva en la que por un lado, todo mexicano reconozca su deber de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa y, por el

otro, toda autoridad fiscal federal ejerza sus facultades con pleno respeto a los derechos de los pagadores de impuestos.

Sin embargo, el camino para la puesta en marcha de este descentralizado no sectorizado, como lo define su propia ley orgánica, ha sido azaroso y lleno de complicaciones. En parte por la polémica conformación de su órgano de gobierno y en parte por el desinterés político de que esta institución iniciara sus funciones en los plazos previstos en su propio marco jurídico.

En el presente trabajo de investigación se analiza la conveniencia, necesidad y justificación de contar con un *Ombudsman* fiscal, tomando como punto de partida algunas de las instituciones que en otros países del mundo han dado excelentes resultados en la materia, en concreto España y Estados Unidos de América y las cuales resultaron un importante referente para la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

También se analizará si los derechos de los contribuyentes pueden concebirse como derechos fundamentales de las personas a la luz del artículo 1° constitucional vigente desde el 10 de junio de 2011; su *tutela* a través de las propias autoridades fiscales y los llamados síndicos, así como las razones por las cuales el legislador estimó necesaria la creación de una institución del Estado mexicano que protegiera, observara y defendiera los derechos quienes pagan impuestos.

Asimismo, se estudiarán las causas por las cuales la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente inició sus funciones hasta el 1° de septiembre de 2011, no obstante que su Ley Orgánica fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006 y la resolución que sobre la designación de su Titular y Órgano de Gobierno emitió la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la acción de inconstitucionalidad A.I. 38/2006.

Finalmente, se precisarán las principales atribuciones sustantivas con que cuenta el *Ombudsman* fiscal según su propio marco jurídico, la estructura prevista en su Ley Orgánica para la consecución de sus fines y las propuestas que el autor estima podrían ayudar a eficientar los servicios que presta a los contribuyentes y a fortalecer a la Procuraduría como institución garante de los derechos de los pagadores de impuestos en México.

CAPÍTULO I

LA PROTECCIÓN Y DEFENSA NO JURISDICCIONAL DEL CONTRIBUYENTE EN ESPAÑA Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.

Antes de comenzar con el desarrollo de este capítulo, estimamos prudente mencionar que el criterio utilizado para delimitar el estudio del presente trabajo en cuanto a la protección del contribuyente en el extranjero fue el de seleccionar un país que, al igual que México, contara con un sistema jurídico basado en la escuela romano-germánica y otro que representara al derecho anglosajón o consuetudinario, mejor conocido como *commonlaw*.

Luego, tomando en consideración que en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, fueron incorporadas algunas de las cualidades más importantes de las Defensorías existentes en las diversas comunidades españolas, a saber, la naturaleza jurídica del defensor del contribuyente y sus funciones, la independencia de los miembros que integran sus órganos de gobierno respecto a la Administración Pública, la recepción, tramitación y en algunos casos la resolución de las quejas y reclamaciones interpuestas en contra de los servicios tributarios y la emisión de recomendaciones no vinculatorias, consideramos que España resultaba, por mucho, el país de la escuela romano-germánica con mayor influencia en el legislador mexicano para la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y, por tanto, al que debía estudiarse en este capítulo.

Por otra parte, atendiendo a la vecindad existente entre México y los Estados Unidos de América, el enorme número de operaciones comerciales que celebran diariamente ambas naciones y el cúmulo de connacionales que son contribuyentes en ese país del norte, estimamos necesario estudiar la protección del contribuyente existente en la Unión Americana sobre cualquier otro país cuyo sistema jurídico se basa en el derecho consuetudinario o *commonlaw*.

I. La protección y defensa no jurisdiccional del contribuyente en España.

I.1 El Defensor del Pueblo y su papel en la Defensa del Contribuyente.

Creado en el artículo 54 de la Constitución española de 1978 y desarrollado en la Ley Orgánica 3/1981, el Defensor del Pueblo tiene como misión, por un lado, la defensa de los derechos y libertades fundamentales reconocidos en la propia Constitución y, por el otro, el control ordinario de las Administraciones Públicas conforme a los principios que para tal efecto contempla el artículo 103 de dicha Carta Magna. Para María Luisa Cava de Llano, quien en su momento fuere Defensora del Pueblo Adjunta, “los derechos no valen sin garantía y el Defensor del Pueblo supone, precisamente, una garantía no jurisdiccional de los mismos”³ ya que en términos del artículo 9 de la Ley Orgánica 3/1981 de 6 de abril⁴ tal institución tiene por objeto “el control de las Administraciones públicas en sus relaciones con los ciudadanos.”⁵

Lo anterior refleja que en principio, el Defensor del Pueblo español, es la Institución encargada de vigilar que las autoridades administrativas, entre ellas las fiscales, realicen las funciones que la propia ley les ha encomendado a las distintas autoridades, ya sean centrales, autonómicas o locales. Esto es, no sólo se encarga de intervenir en cuestiones relacionadas con el desempeño de las autoridades fiscales y su relación con los contribuyentes, sino que participa en cualquier situación que implique una irregularidad en el servicio prestado por cualesquier autoridad administrativa española.

³ Cava de Llano, María Luisa, *La Defensa de los Derechos y Garantías del Contribuyente por el Defensor del Pueblo en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, coordinador, Madrid, Aranzadi.S.A|., 2007, p. 14.

⁴ Artículo 9. Uno. el Defensor del Pueblo podrá iniciar y proseguir de oficio o a petición de parte, cualquier investigación conducente al esclarecimiento de los actos y resoluciones de la Administración pública y sus agentes, en relación con los ciudadanos, a la luz de lo dispuesto en el artículo 103.1 de la Constitución, y el respeto debido a los derechos proclamados en su Título primero dos. Las atribuciones del Defensor del Pueblo se extienden a la actividad de los ministros, autoridades administrativas, funcionarios y cualquier persona que actúe al servicio de las administraciones públicas.

⁵ Cava de Llano, María Luisa, *op. cit.*, nota 3, p. 14.

Asimismo, en términos de los artículos 15⁶ y 30⁷ de la Ley que se analiza, la intervención del Defensor del Pueblo será iniciada por el gobernado, con la interposición de una queja en contra de la autoridad administrativa respectiva, detallando los hechos que originan la inconformidad y/o pretensión del ciudadano, a efecto de que la Institución de mérito proceda a realizar las investigaciones conducentes bajo un procedimiento sumario e informal en el que de existir irregularidad, se emitirá una recomendación general o sugerencia particular a la autoridad administrativa de que se trate, en el sentido de modificar su comportamiento o la norma reprochada por el particular, así como recordatorios de deberes legales o advertencias y los cuales se emiten cuando el Defensor ha detectado que la autoridad ha incumplido con los mismos.

Siendo de enfatizarse el hecho de que todas estas resoluciones carecen de carácter vinculante pero no así de la fuerza moral suficiente que garantice su atención por parte de la Administración, cosa que para Cava de Llano “no siempre sucede.”⁸

En materia tributaria, la fuente en comento expresa que la mayoría de las quejas presentadas ante el Defensor del Pueblo, tienen que ver con el impuesto

⁶ Artículo 15. Uno. Toda queja se presentará firmada por el interesado, con indicación de su nombre, apellidos y domicilio, en escrito razonado, en papel común y en el plazo máximo de un año, contado a partir del momento en que tuviera conocimiento de los hechos objeto de la misma... Dos. Todas las actuaciones del Defensor del Pueblo son gratuitas para el interesado y no será preceptiva la asistencia de letrado ni de procurador. De toda queja se acusará recibo.

⁷ Artículo 30. Uno. El Defensor del Pueblo, con ocasión de sus investigaciones, podrá formular a las autoridades y funcionarios de las administraciones públicas advertencias, recomendaciones, recordatorios de sus deberes legales y sugerencias para la adopción de nuevas medidas. En todos los casos, las autoridades y los funcionarios vendrán obligados a responder por escrito en término no superior al de un mes... Dos. Si formuladas sus recomendaciones dentro de un plazo razonable no se produce una medida adecuada en tal sentido por la autoridad administrativa afectada o este no informa al Defensor del Pueblo de las razones que estime para no adoptarlas, el Defensor del Pueblo podrá poner en conocimiento del ministro del departamento afectado, o sobre la máxima autoridad de la Administración afectada, los antecedentes del asunto y las recomendaciones presentadas. Si tampoco obtuviera una justificación adecuada, incluirá tal asunto en su informe anual o especial con mención de los nombres de las autoridades o funcionarios que hayan adoptado tal actitud, entre los casos en que considerando el Defensor del Pueblo que era posible una solución positiva, esta no se ha conseguido.

⁸ Cava de Llano, María Luisa, *op. cit.*, nota 3, p. 15.

sobre la renta de las personas físicas, el impuesto al valor agregado y en menor medida en el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre el patrimonio⁹, siendo que respecto de dichos tópicos tributarios, se han realizado diversas recomendaciones a las autoridades fiscales, obteniendo como resultado *“que muchos de los planteamientos(...) acaban siendo recogidos en las nuevas normas que se aprueban.”*¹⁰

Asimismo, en términos del artículo 28 de la Ley Orgánica 3/1981¹¹ la institución de mérito cuenta con facultades para sugerir a las autoridades administrativas la modificación de los criterios utilizados en la emisión de sus actos y/o resoluciones, o bien, el uso de sus facultades de inspección y sanción en contra de los particulares, así como para sugerir al Poder Legislativo respectivo la modificación de leyes cuando su aplicación implique situaciones injustas o perjudiciales para los gobernados, así como para interponer los recursos de inconstitucionalidad y de amparo a que se refieren la Constitución Española y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, tal y como lo establece ex profeso el artículo 29¹² del ordenamiento en comento.

I.2 El Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado.

Inmerso en el artículo 34.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria¹³ encontramos la figura del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado,

⁹ *Ibidem*, p. 16.

¹⁰ *Ibidem*, p. 33.

¹¹ Artículo 28. Uno. El Defensor del Pueblo, aun no siendo competente para modificar o anular los actos y resoluciones de la Administración Pública, podrá, sin embargo, sugerir la modificación de los criterios utilizados para la producción de aquellos...Dos. Si como consecuencia de sus investigaciones llegase al convencimiento de que el cumplimiento riguroso de la norma puede provocar situaciones injustas o perjudiciales para los administrados, podrá sugerir al órgano legislativo competente o a la Administración la modificación de la misma...Tres. Si las actuaciones se hubiesen realizado con ocasión de servicios prestados por particulares en virtud de acto administrativo habilitante, el Defensor del Pueblo podrá instar de las autoridades administrativas competentes el ejercicio de sus potestades de inspección y sanción.

¹² Artículo 29. El Defensor del Pueblo esta legitimado para interponer los recursos de inconstitucionalidad y de amparo, de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

¹³ Artículo 34.- Derechos y garantías de los obligados Tributarios...2. Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos

cuya principal función es la de velar por la efectividad de los derechos de los “obligados tributarios”, mediante la atención de las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado, efectuando las sugerencias y propuestas pertinentes a las autoridades fiscales, en la forma y con los efectos que las propias leyes determinen.

La naturaleza jurídica del Consejo la encontramos en el artículo 2 del mismo Decreto y corresponde a la de un órgano colegiado desconcentrado del Ministerio de Economía y Hacienda, adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, pero independiente en el ejercicio de sus funciones.

La integración del Consejo es determinada directamente por el Ministro de Economía y Hacienda, mediante la designación de dieciséis vocales que representarán, en los números y cantidades fijados en el artículo 4.1 del Real Decreto en comento, a los sectores profesionales y académicos relacionados con el ámbito tributario español, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a las Direcciones Generales de Tributo y de Catastro, a los Tribunales Económico Administrativos, así como al Jefe de la Abogacía del Estado en materia de hacienda y financiación territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

Siendo de gran ayuda para la comprensión de la integración del Consejo que se estudia, lo expuesto por José Juan Ferreiro Lapatza¹⁴ quien en su momento fue Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado, Ministerio de Economía y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario:

“[...] Hay otro tema, que quisiera tratar también ante ustedes o reflexionar con ustedes y es la composición del Consejo de Defensa del Contribuyente.

de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

¹⁴ Ferreiro Lapatza, José Juan, *La Justicia Tributaria en España desde la Perspectiva del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, coordinador, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007, pp. 45 y 46.

Una composición que algunos no entienden o que critican en forma que a mi parecer es injustificada.

“Vamos a ver, en el Consejo de Defensa del Contribuyente son 16 vocales incluidos el Presidente y el Secretario. 8 de esos vocales pertenecen a la administración y 8 de esos vocales son de fuera de esa administración, asesores fiscales, abogados, catedráticos de universidad; por desgracia el Poder Judicial no admite que los jueces puedan estar allí, solamente “pueden estar los jueces sustitutos. Pero bueno, son gente de todos los ámbitos donde se aplican los impuestos.

“Y los 8 representantes de la Administración son directores generales del Departamento de la Agencia, el Director General de Gestión, el Director General de Inspección, el Director General del Servicio Jurídicos. Y del Ministerio, Director General de Tributos, Director General del Catastro, etc. Entonces claro muchos dicen, hombre un órgano así pues son jueces y parte, pero como va a pasar esto si al fin y al cabo si hubiera alguna votación pues siempre la Administración puede bloquear cualquier resolución a favor del contribuyente.

“La cosa no es así. En primer lugar, porque por lo menos nosotros tenemos mucha conciencia y lo repetimos así en una especie de ejercicios espirituales en cada pleno, que no se trata de que los vocales que vienen de la Agencia tengan que hacer como Mr. Jeckyll y el Dr. Hyde, que tienen una personalidad en la Agencia y otra personalidad dentro del Consejo. Esto sería absurdo, se trata que estén allí o aquí de aplicar la ley, de aplicar la ley con sentido común y por lo tanto deben de hacer lo mismo en un lado que en otro.

“Por otra parte desde que yo soy Presidente del Consejo se implantó la costumbre de que en los 4 años que llevo allí nunca hubo una votación, no, nunca hubo una votación. Cuando discutimos un tema pues hacemos una especie de seminario y entonces cuando la mayoría clara está convencida de una cosa pues esa cosa se adopta por unanimidad [...]”

Asimismo, el Consejo para la Defensa del Contribuyente también es competente para recibir las quejas y sugerencias formuladas por los particulares en relación con el funcionamiento de los órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, las dependencias y unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como del resto de la Administración del Estado con competencias tributarias, respecto a procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, deficiencias en

la accesibilidad de las instalaciones, calidad de la información, trato a los ciudadanos, y servicios prestados por dichas autoridades hacendarias.

Lo anterior en el entendido de que la formulación de las citadas quejas y sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no se consideran instancia, ni su interposición suspende la tramitación del procedimiento administrativo en contra del gobernado ni interrumpe los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.

Por otra parte, debe resaltarse que el Real Decreto 1676/2009 dispone un procedimiento para la instrucción de las quejas en contra de las autoridades fiscales españolas y otro para la tramitación de las sugerencias que los gobernados formulen a las primeras. El artículo 10, puntos 1, 2, 3 y 4 del ordenamiento en análisis¹⁵ refiere que las quejas se presentarán ante el Consejo a efecto de que éste, en una especie de ventanilla de trámite u Oficialía de Partes, remita la misma a la autoridad a quien se dirige la queja, a efecto de que en un plazo de quince días conteste lo relativo a la misma y, en su caso, comunique la solución dada a ésta, existiendo la posibilidad de que ante la disconformidad del particular o del propio Consejo ante la respuesta dada por la autoridad a la que se dirigió la queja, sea este último quien emita la contestación que haya de darse al

¹⁵ Artículo 10. Tramitación de las quejas. 1. La tramitación de las quejas seguirá un tratamiento uniforme que garantice su rápida contestación y su conocimiento por el órgano responsable del servicio administrativo afectado. 2. Presentada y admitida la queja, la unidad operativa dará traslado de ella al órgano responsable del servicio administrativo afectado, el cual dará respuesta directamente y por escrito al interesado en el plazo de 15 días a contar desde el día siguiente a la entrada de la queja en el registro del órgano responsable del servicio administrativo afectado, comunicando a la unidad operativa esta respuesta, que incluirá, en su caso, la solución adoptada. 3. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin que los servicios responsables hubieran formulado contestación, la unidad operativa requerirá del servicio administrativo afectado la remisión de la respuesta que considerase procedente al interesado, en el plazo de 15 días a contar desde el siguiente a la recepción del requerimiento. 4. Si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de la contestación, el interesado se opone a la respuesta recibida, manifestando su disconformidad con ella expresamente ante el Consejo, o si el propio Consejo no se mostrase de acuerdo con la respuesta dada por el órgano responsable del servicio administrativo, se procederá a la tramitación de la queja ante los órganos del Consejo. El Consejo emitirá, en estos casos, las contestaciones que procedan en relación con los expedientes de queja, comunicándolas a los interesados y dando traslado de ellas al órgano responsable del servicio administrativo afectado por la queja.

quejoso, dando traslado de ella al órgano responsable del servicio administrativo cuya deficiencia fue denunciada por el particular.

Siendo de nueva cuenta importante resaltar en este punto, la exposición formulada por Ferreiro Lapatza¹⁶ respecto al procedimiento de las quejas formuladas ante dicho Consejo, en los términos siguientes:

“[...] ¿Qué formas tenemos nosotros de actuar para que nuestra labor sea eficaz? Bien, nuestro procedimiento es bastante informal, copiamos naturalmente de la experiencia del Defensor del Pueblo y nuestro procedimiento es bastante informal. Si alguien se queja del funcionario o de la aplicación de una norma tributaria de la Administración del Estado en todas las Administraciones tributarias de la Agencia y en todas las dependencias del Ministerio de Hacienda hay una oficina de recepción de quejas, hay un funcionario que está atendiendo a quienes presentan estas quejas y nosotros, en principio, lo único que hacemos, es coger la queja y trasladarla al funcionario que ha motivado la queja y el contesta directamente al contribuyente.

“Esta falta de procedimiento, muchas veces incluso nosotros hablamos por teléfono con el propio funcionario, le decimos, hombre pues mira pues quizás te has equivocado, tal, tal; cambia el acto y ya está, o no se pone la sanción o lo que sea [...]”

Estableciéndose en el punto 9 del dispositivo legal en discusión¹⁷, que el plazo máximo de duración del procedimiento para la tramitación y resolución de la queja será de seis meses contado a partir de la fecha en que ésta se haya presentado ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, así como que la falta de contestación en dicho plazo no implica la aceptación de los hechos y/o argumentos jurídicos que el particular hubiera incorporado en su escrito de queja, dejándose a salvo los derechos del particular para poner de manifiesto la demora ante el propio Consejo.

¹⁶ *Op. cit.*, nota 14, p. 42.

¹⁷ Artículo 10...9. El plazo máximo de duración del procedimiento será de seis meses. Este plazo se contará desde la fecha en que la queja haya tenido entrada en el registro del Consejo para la Defensa del Contribuyente. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de la exposición de hechos ni de los argumentos jurídicos que el obligado tributario hubiera incorporado en su escrito de queja, sin perjuicio de que este pueda poner de manifiesto la demora ante el Consejo.

Por otra parte el procedimiento referente a las sugerencias, se tramita mediante el traslado de las mismas a la autoridad fiscal respectiva, a efecto de que ésta sea quien la conteste, amén de que en ningún caso, la contestación a las sugerencias podrá dar lugar a la iniciación de algún procedimiento por la disconformidad de quien realizó la sugerencia respecto a la contestación dada a la misma.¹⁸

Finalmente se debe hacer mención de que el multicitado Decreto, precisa que el Consejo tiene facultad para realizar, a iniciativa propia o derivado de las quejas y sugerencias recibidas de los particulares, las propuestas normativas que estime pertinentes para proteger los derechos de los “*obligados tributarios*”, o bien, para modificar cuestiones que por su complejidad o trascendencia afecten a un gran número de personas o entidades jurídicas.¹⁹

I.3 El Defensor del Contribuyente en la Comunidad de Madrid.

Son varios los antecedentes legislativos que se deben mencionar respecto al Defensor del Contribuyente en la Comunidad de Madrid. En primer lugar tenemos que señalar la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en la cual se reflejan las garantías del gobernado madrileño en contrapartida al cúmulo de obligaciones tributarias que éste tiene a su cargo en las diversas leyes impositivas vigentes en esa comunidad, tal y como se advierte de lo expuesto en la propia exposición de motivos de la Ley en cuestión.

“[...] La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración

¹⁸ Artículo 12 del Real Decreto 1676/2009.

¹⁹ Artículos 13 y 14 del Real Decreto 1676/2009.

tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos.

“Ahora bien, los derechos y garantías que esta Ley explicita no son sino la contrapartida de las obligaciones que sobre los contribuyentes pesan derivadas de la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios contenidos en la Constitución. La presente Ley, que recoge en un solo cuerpo normativo los principales derechos y garantías de los contribuyentes, no hace referencia alguna, sin embargo, a las obligaciones tributarias, ya que éstas aparecen debidamente establecidas en los correspondientes textos legales y reglamentarios. La regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto que constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario [...].”

Así, la Institución de mérito “nace con el objeto de mejorar la equidad y eficiencia del sistema tributario local, dando amparo a situaciones de desprotección en las que pueden verse determinados contribuyentes; y, también, creando los cauces y procedimientos de participación de los ciudadanos en las políticas tributarias, detectando las disfunciones y anomalías del sistema a través de las quejas y sugerencias presentadas por éstos”²⁰ haciéndose hincapié en la obligación de la Administración Pública de informar y asistir al contribuyente en cuanto al contenido y alcance de las leyes tributarias, así como de las acciones que la autoridad fiscal deberá observar para cumplir con tal obligación.

Bajo ese escenario, el 11 de febrero de 1999, fue emitido el Decreto de Creación del Defensor del Contribuyente en la Comunidad de Madrid, y en cuyos artículos 1 y 2.2²¹ se dispone que tal institución estará a cargo del Jefe de Servicio

²⁰ Serrano Antón, Fernando, coordinador, *La Experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007, p. 129.

²¹ Artículo 1. Creación. En la Consejería de Hacienda y adscrito a la Dirección General de Calidad de los Servicios, se crea la figura del Defensor del Contribuyente en la Comunidad de Madrid, como órgano de estudio y formulación de propuestas de resolución de las quejas formuladas por los contribuyentes por retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid. Artículo 2. Funciones...2.2 Las funciones de Defensor del Contribuyente

de Garantías del Contribuyente de la Dirección General de Calidad de los Servicios de la Consejería de Hacienda, teniendo como objetivo el estudio y formulación de propuestas a efecto de mejorar los tópicos que sean materia de queja por parte de los contribuyentes madrileños por retrasos o anomalías en los servicios tributarios.

Objetivo que se encuentra reflejado en las funciones que el artículo 2.1 del Decreto de fecha 11 de febrero de 1999, otorga al Defensor del Contribuyente y las cuales, a su vez, se resumen en la página web del organismo que se analiza, en la manera siguiente:

“[...] El Defensor del Contribuyente recibe las quejas y sugerencias formuladas por anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid, como tardanzas o demoras, horarios, instalaciones, identificación del personal, trato, información o impresos.

“La Comunidad de Madrid dentro de su compromiso de mejorar la calidad de los servicios prestados al ciudadano, ha creado la figura del Defensor del Contribuyente (Decreto 22/1999), como órgano de estudio y formulación de propuestas de resolución de las quejas formuladas por los contribuyentes por retrasos o anomalías en el funcionamiento de los servicios tributarios de la Comunidad de Madrid, derecho recogido en la Carta del Contribuyente.

“Asesora en las cuestiones que puedan suscitarse por las quejas formuladas por los contribuyentes. Anualmente se da cuenta de su actividad a través de la publicación de una memoria [...]”²²

Siendo que los artículos 3, 4 y 5 del Decreto en estudio, se refieren a la presentación de quejas por parte de los contribuyentes madrileños, así como al trámite que se dará a las mismas y la obligación de las autoridades administrativas vinculadas con la materia tributaria de colaborar con las investigaciones e inspecciones que realice el Defensor del Contribuyente respecto a los hechos materia de la queja de que se trate, destacándose el hecho de que el

serán desempeñadas por el funcionario de carrera adscrito a la Dirección General de Calidad de los Servicios que ocupe el puesto de Jefe de Servicio de Garantías del Contribuyente.”

²² <http://www.madrid.org>. Página consultada el 23 de noviembre de 2011.

procedimiento instruido ante esta Institución resulta de suma accesibilidad para el contribuyente, pues basta con el llenado de los formatos que al efecto se coloquen en las oficinas que presten servicios tributarios, para que la Oficina de Atención al Ciudadano remita la misma al Defensor del Contribuyente y el cual, en un plazo aproximado de cuarenta y ocho horas, deberá contactar al interesado, por teléfono o por escrito, comunicándole la recepción de su queja y, en su caso, la necesidad de que amplíe los datos que sean necesarios para las investigaciones correspondientes.

Asimismo, y una vez recabada la información necesaria, el Defensor del Pueblo formulará la propuesta de resolución correspondiente en un plazo no superior a quince días a partir de su recepción, remitiéndola a la Oficina de Atención al Ciudadano, dando por cerrado el expediente. Lo anterior en el entendido de que las quejas en estudio no constituirán recurso administrativo, ni su interposición paralizará o interrumpirá los plazos establecidos para la tramitación y resolución de los procedimientos iniciados por la autoridad fiscal en contra de los contribuyentes, amén de que las resoluciones dictadas por el Defensor del Contribuyente no serán susceptibles de recurso.

Finalmente y a efecto de reflejar en el presente trabajo de investigación el rol que ha jugado el Defensor del Contribuyente madrileño, creemos conveniente traer a colación lo expuesto por Héctor Casado López,²³ quien cita lo siguiente:

“[...] Entonces volvemos a la idea inicial, hay que hacérselo fácil (al contribuyente), hay que facilitar el acceso de los derechos y para eso lo único que hay que hacer es que el ciudadano, en este caso el contribuyente, lo entienda.

“Y luego, contestar de una manera rápida, lo que no puedes es que te planteen una queja y contestes año y medio después. Para eso, como he dicho antes, en 48 horas nos ponemos en contacto con el ciudadano y luego ya en función de la complejidad evidentemente de la queja que haya

²³ Casado López, Héctor, *El Defensor del Contribuyente de la comunidad de Madrid en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, coordinador, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007, pp. 85, 86 y 87.

planteado pues se tardará más o menos. Pero siempre el principio de celeridad en la actuación administrativa.

...

“Las quejas que han llegado al Defensor del Contribuyente en 2004, que se elevan aproximadamente a cerca de las 330 reclamaciones. La mayoría de ellas ha sido por una información incorrecta, incompleta, lenta, no convincente y al final, la cuestión tributaria, si ya las cuestiones administrativas son complejas, las cuestiones tributarias lo son más, o sea, si estás metido en este mundo, si eres licenciado en Derecho, si además te gusta el ámbito tributario pues las conoces y las entiendes, pero normalmente la gente no se entera; o cuando presentan mal una autoliquidación, o cuando presenta mal una valoración, o cuando se ha equivocado hasta de impuesto, o se ha equivocado de tributo; eso pasa con mucho mayor frecuencia de lo que nos podemos imaginar porque al ciudadano todavía le cuesta acercarse a la Administración o que la Administración no hace un esfuerzo real de acercarse al ciudadano.

“Entonces la mayoría de ellas, en 60 ocasiones que es el mayor (...) el contribuyente lo que se queja es de la información recibida, ya sea porque ha sido incorrecta, porque es incompleta, porque es lenta, porque no es convincente, porque es confusa; tenemos que hacer esfuerzos por simplificar en el mejor sentido de la palabra, sin perder nunca el rigor técnico, porque estamos hablando además de un aspecto en el que el rigor técnico es fundamental, pero que el ciudadano lo entienda porque si no nos va a generar mucho más trabajo.

...

“Luego un aspecto mucho más delicado que son los errores o anomalías en la tramitación. Los errores o anomalías en la tramitación son los que muchas veces pueden llegar a que una reclamación en vía de recurso decaiga para el contribuyente, no por lo que está planteando sino por el tema de los plazos, los recursos, en donde ha pasado, el informe, etc., hacen que al final al ciudadano no le den la razón cuando muchas veces es palmario que la tiene, o sea ahí también hay que entrar... pues ahí tenemos aproximadamente el otro 15-20% de los motivos que se nos plantean.

“Después tenemos otras cuestiones no tan directamente jurídicas como pueden ser pues los tiempos de espera, las desatenciones, los impresos, la propia identificación del personal, que eso ocurre, oiga que es que he estado hablando con una persona, le he preguntado quién es, encima no me lo ha dicho, y que vaya a ver a su jefe...

“Con lo cual hay que ser especialmente cauteloso y hacer una adecuada política de formación de todas las personas que atienden a los

contribuyentes... por la complejidad de la materia, como hemos dicho, a veces el contribuyente no lo entiende...

...

“Pero la función principal del Defensor del Contribuyente desde el punto de vista de la Comunidad de Madrid como ya he dicho, es entrar en aquellas cuestiones que implican el que no se le permita un adecuado ejercicio de sus derechos, que al final puede desembocar en que no se le conceda la pretensión que está pidiendo, pero sobre todo lo que hay que hacer es hacerlo bien, hacerlo claro y hacerlo fácil al ciudadano.

...

“...una de las funciones del Defensor del Contribuyente es también asesorar y orientar, explicarle muchas veces (al contribuyente) qué es lo que se pone ahí y el porqué no. Luego ya decidirá el ciudadano presentar o no un recurso, pero tiene que saberlo y esa está mejorando muchísimo al Servicio de Atención al Ciudadano Tributario de la Comunidad de Madrid [...].”

I.4 Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de la Comunidad de Castilla y León.

En Castilla y León, la Defensa del Contribuyente fue implementada mediante el Decreto 98/2004, de 2 de septiembre, cuyo artículo 1 precisó que tal Consejo estaría adscrito a la Dirección General de Tributos y Política Financiera de la Consejería de Hacienda y tendría por objeto ser una especie de asesor en la defensa de los derechos y garantías de los ciudadanos de esa comunidad en sus relaciones con la Administración Tributaria.

Sus principales funciones son similares a las de su homólogo madrileño, la facultad de recibir las quejas relacionadas con la tardanza, desatención o cualquier actuación irregular en los procedimientos administrativos tributarios, pudiendo iniciar las investigaciones conducentes mediante la recopilación de la información relacionada con las quejas presentadas, formulando las sugerencias que estime necesarias para mejorar el servicio tributario, incluso proponiendo la modificación a los ordenamientos fiscales vigentes, fungiendo además como un

canal para hacer llegar a las autoridades hacendarias, las recomendaciones efectuadas por los propios contribuyentes respecto de dichos servicios.

Precisándose en los artículos 3 y 5 del Decreto 98/2004, que el Consejo se integrará por diez vocales de reconocido prestigio en materia tributaria que serán nombrados por el Consejero de Hacienda por un periodo de cuatro años y de los cuales, cinco vocales, representarán a los sectores profesionales y académicos de Castilla y León, mientras que los cinco vocales restantes representarán a la Administración de dicha Comunidad, señalándose expresamente que el cargo de consejero no gozará de retribución pecuniaria alguna, así como que el Presidente del citado Consejo será nombrado por el Consejero de Hacienda, a propuesta de dicho órgano colegiado, por un plazo de cuatro años.

Por otra parte, en los artículos 6, 7 y 8 del Decreto 98/2004, se dispone que las quejas o sugerencias que se formulen respecto a los servicios tributarios, deberán presentarse mediante el llenado de los libros o formatos que se ubiquen en las oficinas de las propias autoridades hacendarias, a efecto de que sea la Dirección General de Tributos y Política Financiera de la Consejería de Hacienda, quien realice la contestación y notificación conducente en el plazo máximo de un mes contado desde el día siguiente a la formulación de la queja o sugerencia de que se trate, debiendo marcar copia de dicha contestación al Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente. Asimismo, el Decreto precisa que en caso de que el interesado formule alegaciones en contra de la respuesta dada a su queja o sugerencia, será el propio Consejo quien se pronuncie al respecto.

Igualmente, se precisa que la formulación de las citadas quejas o sugerencias no podrán considerarse en ningún caso como recurso administrativo, ni su interposición paralizará o interrumpirá los plazos establecidos para la tramitación y resolución de los procedimientos iniciados por las autoridades fiscales en contra de los contribuyentes, así como que en ningún caso se podrá

interponer recurso alguno en contra de las resoluciones o contestaciones emitidas por el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente.

Finalmente, el Decreto en cuestión impone a las autoridades tributarias la obligación de colaborar con el multicitado Consejo en todo lo relacionado con las investigaciones e inspecciones que realice respecto a las quejas o sugerencias que hubieren sido formuladas por los contribuyentes respecto a la prestación de los servicios tributarios efectuados en la Comunidad de Castilla y León.

Ya para terminar, estimamos conveniente citar lo dicho por José Manuel Tejerizo López²⁴, quien fuese Presidente del Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de la Junta de Castilla y León, al hacer un juicio crítico respecto a la Institución de mérito:

“[...] La aparición de institutos como el que estamos examinando ha suscitado recelos, tanto desde el punto de vista teórico (no hay más que examinar la opinión de muchos de los expertos en Derecho Constitucional expresada a principios de los años 80 ante la creación del Defensor del Pueblo), como desde la perspectiva de su relación con las estructuras administrativas a las que deben controlar.

Por todo ello, no han sido pocas las críticas que ha recibido.

- a) Se ha señalado que pueden solaparse con los órganos administrativos que tiene encomendadas funciones de control interno, como pueden ser las Inspecciones de los Servicios.*
- b) También se ha señalado que el régimen jurídico de sus decisiones o informes está muy desdibujado, y que su eficacia es más que dudosa porque ni suelen estar dotados de medios jurídicos para que aquéllas puedan ser impuestas a los órganos destinatarios, ni tampoco pueden reaccionar muchas veces ante su incumplimiento (no así el genuino Defensor del Pueblo, que está legitimado para exigir responsabilidades a la Administración ante los Tribunales de Justicia).*
- c) También se ha llegado a decir que su aparición ha desnaturalizado instituciones de honda raigambre en nuestro ordenamiento, como los derechos de petición o de queja, reconocidos incluso en la*

²⁴ Tejerizo López, José Manuel, *El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de la Comunidad de Castilla y León en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, coordinador Madrid, Aranzadi, S.A., 2007, pp. 71 a 73.

Constitución. O las contestaciones de las consultas por citar un supuesto previsto en las normas tributarias.

- d) *En fin, se ha destacado que no dejan de ser intuitivos que desvirtúan de algún modo el sistema de recursos ideado para resolver los conflictos en la aplicación de las normas, en nuestro caso tributarias.*

Todo esto tiene un fondo de verdad, pero no cabe duda que su misma existencia, e incluso su proliferación, pone de relieve que ha venido a llenar un vacío que no cubrían de modo satisfactorio los derechos mencionados (de queja o de petición), cuyos cauces de ejercicio no son claros y precisos; y que constituyen un buen complemento del modo ordinario de reacción contra las actuaciones administrativas, como son los recursos y reclamaciones. Por citar sólo un ejemplo, como es de sobra conocido, en nuestro ordenamiento sólo son recurribles (con algunas excepciones que no son del caso examinar) los actos definitivos, mientras que los de trámite no son susceptibles de recurso independiente. Pues bien, la experiencia demuestra que es en la tramitación de los procedimientos cuando se producen las mayores disfunciones en la actividad administrativa. Y en estos momentos cuando pueden actuar el Consejo Regional de Defensa, sin necesidad de esperar a que terminen los procedimientos en curso, y sin que su actividad entre en colisión con los recursos administrativos.

El problema fundamental es el de precisar la naturaleza de sus decisiones. No son un acto administrativo, ni tampoco pueden servir de base a la exigencia de una actuación concreta de la Administración. Ahora bien, esto no significa que carezcan de trascendencia jurídica. Por ejemplo, sus decisiones podrían servir de base o de prueba complementaria, para la exigencia de responsabilidad por la actividad desarrollada por la Administración tributaria controlada.

En definitiva, el Consejo, a pesar de la indefinición de su posición en la aplicación de los tributos, puede cumplir de modo satisfactorio las funciones encomendadas, siempre que se den ciertas premisas que, de modo sintético, pueden enunciarse del modo siguiente:

- a) *La fuerza de esta institución debe asentarse en un ascendiente de carácter moral, sobre la Administración tributaria controlada y sobre los contribuyentes, y debe fundamentarse en su capacidad de persuasión.*
- b) *Sólo podrán alcanzar los fines perseguidos si se le dota de una suficiente independencia de la Administración a la que, en último término, debe controlar, lo que parece darse en nuestro caso.*
- c) *La Administración tributaria que es objeto de control debe comprometerse, si no desde un punto de vista estrictamente jurídico, al menos desde una perspectiva moral, a atender sus sugerencias o recomendaciones. O a dar explicaciones razonables de por qué no puede asumirlas.*

La conclusión final que se puede extraer de este rápido examen del régimen del Consejo Regional de Defensa del Contribuyente es que puede suponer un instrumento idóneo para lograr, en la medida de sus posibilidades, un equilibrio entre los intereses de la Hacienda Pública de nuestra Comunidad, que son los intereses de todos y cada uno de sus ciudadanos, y los derechos individuales, que por ser de todos lo son también de aquélla.”

I.5 El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona.

Mención especial merece la regulación relativa a la defensa del contribuyente que proporciona el *Consell Tributari*, y el cual encuentra su organización, atribuciones y funcionamiento en el Reglamento Orgánico, de 23 de febrero de 2000, cuyo artículo 1²⁵ lo define como un órgano especializado en materia de gestión, recaudación e inspección de los ingresos de derecho público.

Cabe destacar que aún y cuando este Consejo se encuentra inmerso como parte de la Administración catalana, sus consejeros resultan ser personas que si bien cuentan con amplios conocimientos técnicos en la materia tributaria, son completamente ajenos a la Administración catalana, según disposición expresa de los artículos 4 y 9, numeral 1, del Reglamento Orgánico de la Institución²⁶ lo que garantiza una completa independencia en la toma de sus decisiones respecto a los temas que le son planteados, tal y como lo refirió Antonia Agulló Agüero²⁷ en su calidad de Presidenta de ese cuerpo colegiado catalán:

“[...] La independencia entendida como “amenidad”, es decir no sólo como independencia jerárquica y funcional respecto de la Administración tributaria local, sino como configuración de un órgano externo a la Administración – en el sentido de integrarlo por no funcionarios, inamovibles durante el periodo que dura su mandato, que como luego se verá, actúa como un

²⁵ Artículo 1. El Consell Tributari, órgano especializado en materia de gestión, recaudación e inspección de los ingresos de derecho público, se regulará por las disposiciones del presente Reglamento.

²⁶ Publicado en el Boletín Oficial catalán el 8 de marzo de 2000

²⁷ Agulló Agüero, Antonia, *El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona y la resolución de recursos municipales en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, coordinador, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007, p. 98.

auténtico tercero en las relaciones de la Administración con los ciudadanos, es una característica esencial del Consell Tributari. Como también lo es el rigor técnico.

“El Consell Tributari se integra por personas independientes (en ningún caso pueden formar parte del mismo funcionarios de la Administración local, políticos o personas vinculadas al Ayuntamiento), inamovibles y de reconocida competencia técnica. La independencia del CT que le permite actuar como un tercero radica, por tanto, en la falta de sujeción jerárquica y en la libertad para establecer criterios de actuación (independencia orgánica y funcional); en el carácter independiente de sus miembros, por su origen o procedencia (personas independientes), y también, y de forma muy importante, por su inamovilidad; y en la posición que le corresponde dentro de cualquier procedimiento [...]”

Resulta importante resaltar que el *Consell Tributari*, no sólo es un órgano asesor de la Administración para mejorar los servicios tributarios que prestan las autoridades tributarias a través de la recepción, tramitación y, en ocasiones, resolución, de las quejas y sugerencias formuladas por los contribuyentes, sino que es también un órgano semi-jurisdiccional que tiene una injerencia muy poderosa al momento en que la autoridad tributaria decide los recursos de reposición interpuestos en contra de sus resoluciones, según se precisa en los artículos 2, numeral 1, inciso a), y 12 de su Reglamento Orgánico.

Artículo 2

1. Las funciones del Consell Tributari son:

a) Dictaminar todas las propuestas de resolución de los recursos y reclamaciones interpuestos contra los actos de aplicación de los tributos y los precios públicos, y de recaudación de éstos y los demás ingresos de derecho público que pertenezcan a la hacienda municipal de conformidad con lo que prevé el apartado 1 del artículo 2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

Artículo 12

1. El Consell Tributari emitirá dictamen con carácter previo a la resolución de los recursos que en materia de su competencia se presenten en el Ayuntamiento de Barcelona.

2. Las propuestas de resolución de los recursos de reposición en materia de su competencia serán dictaminadas por el Consell Tributari, favorablemente en caso de conformidad con la propuesta, o mediante propuesta de

resolución alternativa en caso de disconformidad con la resolución o sus fundamentos.

3. En caso de que el Consell Tributari considere que faltan en el expediente antecedentes, informes o documentación, podrá devolver el expediente al órgano de recursos correspondiente, indicando expresamente las diligencias a cumplimentar.

4. Igualmente, el Consell Tributari devolverá el expediente a la dependencia de origen cuando entienda que la reclamación formulada se limita a cuestiones de hecho o a errores materiales o aritméticos.

Siendo conveniente para entender las anteriores facultades del *Consell Tributari* la explicación que sobre el tema proporciona Agulló Agüero²⁸, en los términos siguientes:

“[...] La ajenidad, decía, se refiere también en el procedimiento de resolución de los recursos de reposición. En dicho procedimiento se ha intentado situar al CT en una posición que fuera lo más externa a la Administración, y para ello se arbitró un sistema que, manteniendo la función de los Servicios Técnicos de Hacienda del Ayuntamiento, regulase la intervención del Consell de la forma más parecida a la actuación de un tercero. De ahí que el Consell Tributari nunca haya recibido directamente los recursos de reposición que interponen los contribuyentes. Los recursos van al departamento competente del Ayuntamiento, por lo general, el Departamento de Reclamaciones del Instituto Municipal de Hacienda, o el órgano gestor del servicio en el caso de las tasas, ya que estos servicios son quienes se encargan de la gestión de esos tributos, y allí se instruye el expediente y se elabora la propuesta de resolución. A continuación el expediente pasa al CT, que estudia el tema, realiza las actuaciones que considera necesarias (el Consell tiene acceso directo a todos los organismos de la Administración Municipal), y elabora una propuesta de resolución alternativa (en su totalidad o parcialmente, modificando únicamente la fundamentación del fallo), o bien, confirma y hace suya la propuesta de resolución elaborada por el servicio correspondiente [...]”

Así, el *Consell Tributari*, además de recibir y tramitar las quejas y sugerencias formuladas por los contribuyentes, emite una especie de dictamen o “visto bueno” a las resoluciones que recaen a los recursos administrativos que interponen aquellos respecto a los actos de las autoridades tributarias catalanas, atribución que si bien ha sido limitada o compartida con la creación de los

²⁸ *Op. cit.*, pp. 99 y 100.

denominados Órganos Económico-Administrativos Municipales (OEAM) que contempla la Ley de Modernización del Gobierno Local, en lo absoluto es de de los defensores del contribuyente indicados en los puntos anteriores y que por tanto hace único al *Consell Tributari* catalán.

Ahora bien, por lo que toca al procedimiento para la interposición de las quejas y sugerencias de las que habrá de conocer el *Consell Tributari*, resulta conveniente precisar que se inicia con la presentación de la queja o sugerencia, ya sea en forma escrita u oral, sin ninguna clase de formalismo a seguir. Una vez recibida la cuestión a tratar, el *Consell* solicitará a la autoridad municipal a quien se le impute la queja, los antecedentes del caso y una vez analizado el fondo de éste, propondrá la adopción de las medidas que estime convenientes a efecto de solucionar la cuestión que motivó la queja, pudiendo en todo caso proponer el inicio de un expediente de revisión tributaria cuando así lo estime pertinente.

No obstante la amplitud de facultades con que cuenta el *Consell Tributari* catalán, el artículo 3 de su Reglamento Orgánico resulta taxativo al establecer que sus recomendaciones no son vinculantes para la autoridad administrativa, al igual que sucede con las recomendaciones formuladas por el resto de sus homólogos españoles.

Finalmente, debemos destacar que el *Consell Tributari* de Barcelona, además de las facultades precisadas con antelación, resulta competente para opinar, previo a su aprobación por los órganos municipales competentes, respecto a las ordenanzas fiscales y de precios públicos, así como cualesquiera otras disposiciones generales relativas total o parcialmente a ingresos de derecho público, así como para elaborar estudios, trabajos, informes y propuestas referentes a los servicios tributarios en general.

Artículo 2

1. Las funciones del Consell Tributari son:

- a) *Dictaminar todas las propuestas de resolución de los recursos y reclamaciones interpuestos contra los actos de aplicación de los tributos y los precios públicos, y de recaudación de éstos y los demás ingresos de derecho público que pertenezcan a la hacienda municipal de conformidad con lo que prevé el apartado 1 del artículo 2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.*
 - b) *Informar con carácter previo a la aprobación provisional de las Ordenanzas fiscales y de precios públicos, así como cualesquiera otras disposiciones generales relativas total o parcialmente a ingresos de derecho público, previamente a su aprobación por los órganos municipales competentes.*
 - c) *Recibir e informar las quejas o sugerencias que hagan directamente los contribuyentes sobre las materias señaladas en la letra a).*
 - d) *Elaborar estudios y trabajos sobre las materias indicadas en las letras anteriores, en función consultiva y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15,1.*
 - e) *Formular los informes o propuestas que estime oportunos referentes a cualquier asunto que la práctica y la experiencia le sugieran.*
- 2. En caso de recursos y reclamaciones que tengan el mismo objeto y fundamento que otros dictaminados anteriormente por el Consell, los servicios de Hacienda formularán su propuesta de resolución de conformidad con los precedentes, consignando la referencia de éstos en el expediente y en la propuesta, siguiéndose en el Consell el trámite previsto en el artículo 13.*
- 3. En todo caso, quedan excluidos de la función establecida en el punto 1, a) las reclamaciones que se presenten contra los actos de aprobación de las Ordenanzas fiscales, los presupuestos y sus modificaciones.*

I.6 Conclusión respecto a la defensa del contribuyente en España.

En general, podemos resumir que los Defensores del Contribuyente son organismos integrantes de la Administración española, ya sea a nivel central o de alguna de sus Comunidades, pero con absoluta independencia en el ámbito de sus funciones, cuya finalidad es garantizar el ejercicio de los derechos del contribuyente frente a la Administración, mediante la recepción, tramitación y resolución, en algunos casos, de las quejas y sugerencias que aquél formule respecto a los servicios tributarios que prestan las autoridades hacendarias, realizando las recomendaciones (no vinculatorias) que estime necesarias a efecto de hacer más claras y entendibles las normas y procedimientos fiscales, permitiendo con ello acercar al gobernado con la hacienda pública y mejorar de ese modo la ya complicada relación fisco-contribuyente, orientando en todo caso

al particular respecto a la forma en que habrá de cumplir correctamente con las obligaciones tributarias a su cargo.

En otras palabras, los defensores españoles tienen la doble función de ser, por una parte, un canal de fácil acceso para que sean escuchadas y atendidas las quejas y sugerencias que tenga el contribuyente respecto a los servicios tributarios, y por la otra, la de proponer a la Administración hacendaria las modificaciones que deben practicarse, ya sea en la ley o en los procedimientos recaudatorios, en cuestiones de fondo o de forma, a efecto de garantizar los derechos del particular respecto a los actos del fisco español, permitiendo con ello un acercamiento entre autoridades y contribuyentes.

II. La protección y defensa no jurisdiccional del contribuyente en Estados Unidos de América.

II.1 La figura del Defensor del Contribuyente o *Taxpayer Advocate Service*.

Hablar de contribuyentes y contribuciones en este país implica hablar del *Internal Revenue Service* y el cual según su página web²⁹ define como el buró del Departamento del Tesoro cuya misión es proveer a los contribuyentes americanos de un servicio de calidad que los ayude a conocer y comprender sus obligaciones fiscales, haciendo cumplir la ley con justicia e imparcialidad para todos.

“The IRS Mission.

Provide America's taxpayers top quality service by helping them understand and meet their tax responsibilities and enforce the law with integrity and fairness to all.”

Asimismo, la fuente en comento precisa que el papel del *Internal Revenue Service* es ayudar a la gran mayoría de los contribuyentes cumplidos así como el de asegurarse que la minoría no dispuesta a cumplir con la ley, pague las contribuciones que le corresponden, viendo al contribuyente más como un cliente

²⁹ <http://www.irs.gov>. Página consultada el 23 de noviembre de 2011.

que como un simple súbdito obligado al pago de contribuciones: “...Es verdad que existe esa figura del contribuyente como cliente, que es buena figura, una figura muy anglosajona pero no por ello deja de ser una buena figura...”³⁰ “...Se utiliza con frecuencia el símil de que el contribuyente es el cliente de la Administración aunque... es más acertado decir que el contribuyente es el dueño de la empresa, eso sí, un propietario con limitaciones y obligaciones que ha de cumplir, pero que en cualquier caso merece tener instituciones a su servicio...”³¹

“The IRS role is to help the large majority of compliant taxpayers with the tax law, while ensuring that the minority who are unwilling to comply pay their fair share.”³²

Ahora bien, como parte del *Internal Revenue Service* existe una especie de órgano desconcentrado denominado *Taxpayer Advocate Service*, y el cual es traducido al español por el sitio web respectivo³³ como el “*Servicio del Defensor del Contribuyente*”, cuya finalidad es la de proveer de asistencia legal de manera gratuita y confidencial a aquellos “*contribuyentes que están enfrentando una condición económica agravante y no han podido resolver sus problemas tributarios mediante procesos establecidos*”, o en aquellos casos en que el sistema o el procedimiento del *Internal Revenue Service* no está funcionando como debiera, contando con oficinas distribuidas en cada uno de los Estados que conforman la Unión Americana, el Distrito de Columbia y Puerto Rico.

Para Rozas Valdés, el *Taxpayer Advocate Service* “no se trata de un órgano que sustituya o supla la actividad del IRS en lo relativo a la resolución de las controversias tributarias que surgieron en la aplicación de los tributos. Su

³⁰ Delgado Pacheco, Abelardo, *El Estado Actual de la Defensa de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como Instrumento de Defensa. La Perspectiva del Abogado Tributarista*, en *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, coordinador, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007, p. 144.

³¹ Luque Delgado, Eduardo, *El Estado Actual de la Defensa de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como Instrumento de Defensa. La Perspectiva del Asesor Fiscal*, en *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, coordinador, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007, p. 156.

³² <http://www.irs.gov>. Página consultada el 23 de noviembre de 2011.

³³ <http://www.irs.gov>. Página consultada el 23 de noviembre de 2011.

función es la de intervenir en situaciones que, sea porque el IRS no ha podido o no ha sabido resolver por los procedimientos ordinarios, sea porque el ciudadano considera vulnerados sus derechos fundamentales, requiere la mediación de un organismo independiente del IRS que procure amparo al ciudadano, tratando de encauzar la adecuada y diligente resolución del problema planteado: no tiene competencia pues, para dictar actos administrativos de determinación, liquidación, comprobación o recaudación de los tributos, aunque sí tiene potestad, en algunos supuestos, para suspender la tramitación y efectos de un procedimiento de gestión tributaria.”³⁴

Las metas del Servicio del Defensor del Contribuyente son: **a)** Proteger los derechos de los contribuyentes individuales y colectivos y **b)** Representar sus intereses ante el *Internal Revenue Service*, identificando los problemas que aumentan las cargas del contribuyente y proponiendo las reformas legales que se requieran para resolver esos problemas.

El Defensor del Contribuyente brindará su asistencia a cualquier contribuyente, ya sea persona física o moral, que: **i)** Esté “...enfrentando alguna amenaza inmediata de una acción adversa...”, lo cual estimamos que podría asimilarse a enfrentar algún procedimiento fiscalizador o de ejecución; **ii)** Haya experimentado un retraso de más de 30 días para resolver su problema; o **iii)** No haya recibido una contestación o resolución para la fecha prometida.

La ayuda del Defensor del Contribuyente deberá solicitarse por escrito mediante el llenado de la Forma 911, “*Application for Taxpayer Assistance Order*”, y la cual puede tramitarse desde el sitio web www.irs.gov, o bien, mediante facsímile dirigido a la oficina del Defensor del Contribuyente del Estado de que se trate, Distrito de Columbia o Puerto Rico, según corresponda. En todo caso, el contribuyente deberá proporcionar: **1.** Su nombre, dirección, y número de seguro

³⁴ Rozas Valdés, José Andrés y ANDRÉS Aucejo, Eva, *El Defensor del Contribuyente. Un estudio de Derecho comparado: Italia y E.E. U.U.*, Crónica Tributaria, número 113/2004, Madrid, 2004, p. 149.

social (o el número de identificación patronal); **2.** Su número de teléfono y las horas en que se le puede llamar; **3.** Sus esfuerzos anteriores para resolver el problema conforme a los procedimientos establecidos para ello y los datos de la oficina del *Internal Revenue Service* que no ha resuelto su problema; **4.** El tipo de declaración de impuestos y los años en cuestión; y **5.** La descripción del problema o la “...condición agravante (si aplica)...”.

Por su parte, el personal del *Taxpayer Advocate Service* deberá escuchar la situación que le plantee el contribuyente, ayudándolo a entender su problemática e indicándole los pasos a seguir para la resolución de su problema, desde un punto de vista imparcial e independiente, estando obligado a dar información al día sobre el trámite de su caso hasta que el problema haya sido resuelto.

Una cuestión importante a destacar es que la defensoría del contribuyente no permite la gestión de negocios, pues para el caso de que alguna persona distinta al contribuyente pueda discutir el asunto, es necesario el otorgamiento de un *Power of Attorney and Declaration of Representative*. Del mismo modo es necesario requisitar el formulario denominado *Tax Information Authorization* para autorizar a otra persona a recibir información sobre el caso del contribuyente asistido.

II.2 El Sistema de Administración de la Defensa Sistémica o Systemic Advocacy Management System.

Como parte de las funciones del *Taxpayer Advocate Service* está la de identificar la problemática que lejos de ser exclusiva de un solo contribuyente, refleja la afectación que está sufriendo un número significativo de contribuyentes, ya sea por las disposiciones legales contenidas en los diversos ordenamientos tributarios, o bien, por la deficiencia del servicio proporcionado por el *Internal Revenue Service*, recomendando las reformas o cambios que ayuden a evitar esa problemática sistémica.

La página web del *Internal Revenu Service* identifica como algunos de los asuntos de defensa sistémica aquellos que: **a)** Siempre afectan a múltiples contribuyentes; **b)** No son problemas de un contribuyente individual; **c)** Afectan segmentos de la población local, regional o nacional; **d)** Están relacionados a los sistemas, políticas y procesos del *Internal Revenu Service*; **e)** Requieren de estudio, análisis, cambios administrativos o remedios legislativos, y **f)** Todo aquello que involucre la protección de los derechos del contribuyente, la reducción de cargas, el trato equitativo y los servicios esenciales que deben proporcionarse a todo los contribuyentes.

El Sistema de Administración de la Defensa Sistémica o SAMS por sus siglas en inglés, cuenta con una base de datos en la que se señalan los asuntos, ideas y sugerencias del público y empleados del mismo *Internal Revenu Service*, relacionados con los problemas sistémicos detectados y las formas en que éstos pueden ser solucionados.

Para tener acceso a dicho Sistema, basta con hacer uso de la aplicación contenida en la página web respectiva y contestar unas cuantas preguntas que ayudarán al *Taxpayer Advocate Service* para determinar si se está o no en presencia de un asunto sistémico, sin que en ningún caso sea necesario precisar la situación o datos de identificación del contribuyente respectivo. Los asuntos van desde observaciones a leyes fiscales, así como cuestiones relacionadas con víctimas de desastres naturales, ofertas de transacción y simplificación de los formularios de impuestos.

En caso de estar en presencia de un problema sistémico los defensores del contribuyente formularán un proyecto en el que desarrollen su solución, siendo la voz del contribuyente ante los equipos y grupos de investigación del *Internal Revenu Service*.

La Oficina encargada de la Defensa Sistémica también ayuda a la elaboración del Informe Anual del Defensor Nacional del Contribuyente ante el Congreso, en el cual se examinan la ley tributaria y los procedimientos del *Internal Revenu Service*, señalando las áreas problemáticas y recomendando las soluciones que estime apropiadas. En cada Informe Anual, el Defensor del Contribuyente deberá señalar, por lo menos, veinte de los problemas más graves a los que se enfrentan los contribuyentes, ya sean personas físicas o personas morales, así como los diez asuntos tributarios litigados con más frecuencia en los tribunales federales, a efecto de formular las propuestas para cambios de la ley que traten problemas sistémicos y disminuyan la carga de los contribuyentes.

Finalmente, por lo que hace al Sistema de Administración de la Defensa Sistémica o *Systemic Advocacy Management System*, estimamos conveniente citar las palabras pronunciadas por Nina E. Olson, Defensora Nacional del Contribuyente, el 30 de junio de 2002 y las cuales resultan del tenor literal siguiente:

“[...] El trabajo de los empleados de TAS no termina cuando se concluye algún caso en particular. Los empleados del Servicio del Defensor del Contribuyente tienen como parte de su descripción de trabajo, la responsabilidad de pensar en todo caso, de manera sistemática[...].”³⁵

II.3 La Junta de Defensa del Contribuyente o Taxpayer Advocacy Panel.

Esta Institución forma parte del *Taxpayer Advocate Service* y tiene por objeto que los ciudadanos de los cincuenta Estados que conforman la Unión Americana tengan la oportunidad de participar en el sistema federal de administración tributaria mediante la presentación de informes anuales al Secretario del Tesoro y al Comisionado del *Internal Revenu Service*.

³⁵ <http://www.irs.gov/espanol>. Página consultada el 23 de noviembre de 2011.

El origen de la Junta de Defensa del Contribuyente al año de 1998 y señala que su misión consiste en escuchar a los contribuyentes, identificar sus asuntos fiscales y hacer sugerencias para mejorar el servicio tributario y la satisfacción al “cliente”. Asimismo, la Junta de Defensa del Contribuyente proporciona al *Internal Revenu Service* informes elaborados por grupos de ciudadanos en iniciativas estratégicas, otorgándoles a éstos un espacio para tratar los asuntos que estiman relevantes.

En enero de 2002, la Defensa Nacional del Contribuyente estableció un Comité Directivo de Diseño formado por ejecutivos del *Internal Revenu Service*, representantes del sindicato de empleados del Tesoro Nacional, funcionarios del Tesoro y consultores. También existen siete Consejos Directivos que tratan asuntos locales y programan actividades de alcance social, así como Comités de Asuntos con membresía nacional que se encargan de identificar asuntos de amplio servicio relacionados con los programas de Salarios e Inversiones, Pequeñas Empresas y Trabajadores Autónomos.

El Servicio del Defensor del Contribuyente es quien proporciona los recursos para el funcionamiento de la Junta.

II.4 Las Clínicas para Contribuyentes de Bajos Recursos o *Low Income Taxpayer Clinics*.

Como resultado de la Ley de Reestructuración y Reforma del *Internal Revenu Service* de 1998, se creó el programa de Clínicas para Contribuyentes de Bajos Recursos o LITC por sus siglas en inglés, cuyo propósito es proporcionar a los sectores económicamente desprotegidos, representación ante el *Internal Revenu Service* o ante los tribunales encargados de resolver controversias en materia fiscal en forma gratuita o a un costo muy bajo.

Dichas clínicas son proporcionadas por instituciones no lucrativas operadas por entidades académicas de derecho, de comercio o de contabilidad, las cuales

fijan los requisitos que habrán de cumplir los contribuyentes de escasos recursos para que se les proporcionen servicios gratuitos.

II.5 Conclusiones respecto a la defensa del contribuyente en Estados Unidos de América.

La misión del *Taxpayer Advocate Service* como protector de los derechos de los contribuyentes se sintetiza en los cuatro rubros siguientes: **a)** Asistencia gratuita y confidencial respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, **b)** Análisis de los problemas sistémicos más recurrentes y propuesta de reformas legales para su solución, **c)** Vínculo institucional entre grupos de ciudadanos y la autoridad hacendaria y **d)** Representación legal gratuita o a bajo costo ante el *Internal Revenue Service* o tribunales cuando se trate de sectores económicamente bajos o desprotegidos.

CAPÍTULO II

LA PROTECCIÓN Y DEFENSA NO JURISDICCIONAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN MÉXICO

II.1 Los derechos del contribuyente como derechos fundamentales.

Para algunos tratadistas, los derechos fundamentales son “*aquellos derechos universales y, por ello, indispensables e inalienables, que resultan atribuidos directamente por las normas jurídicas a todos en cuanto personas...*”³⁶; asimismo, para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente los derechos fundamentales son “*...aquellas libertades, facultades e instituciones relativas a bienes primarios reconocidos como elementos básicos de la dignidad humana. Así tenemos que los derechos fundamentales exigencias primarias con pretensiones de legitimidad y que por su importancia deben ser protegidas con especial ahínco por el Estado...*”³⁷.

Ahora bien, para delimitar si los derechos de los contribuyentes son o no derechos fundamentales, cabe resaltar que la obligación de contribuir al gasto público nacional de manera proporcional y equitativa en los términos en que dispongan las leyes, se encuentra plasmada en el artículo 31, fracción IV, de la misma Constitución Federal, mientras que a nivel internacional, tenemos el artículo 25 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, aprobada por la Organización de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, precisa lo siguiente en relación al principio del mínimo vital que debe garantizar todo estado democrático:

Artículo 25. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.

³⁶ Ferrajoli, Luigi, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006, p. 30.

³⁷ Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *et. al., Derechos Humanos de los Contribuyentes*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2011, visible en la página http://217.18.238.107/Documentos/DerechosHumanosContribuyentes_v2.pdf. Página consultada el 23 de noviembre de 2011.

Mientras que en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), de la cual México es parte, se salvaguardan el derecho fundamental de toda persona a ser juzgada al amparo del debido proceso en materia penal, civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, haciendo así extensiva la “tutela jurisdiccional” a las obligaciones que derivan de la relación tributaria, lo cual a juicio de algunos tratadistas desemboca en el reconocimiento de derechos fundamentales en materia tributaria, principalmente el de ser oído con todas las garantías para la determinación de los derechos y obligaciones correspondientes en el orden fiscal; la jurisdicción en todos los aspectos de la relación jurídica tributaria (material y formal); el principio del juez natural (independiente e imparcial y establecido por la ley con anterioridad al caso en el que ha de fallar); la indemnización de toda persona en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial, garantías en materia punitiva que se aplican respecto de los delitos y penas relacionados con el derecho tributario y las infracciones tributarias con sanciones punitivas para aquellos delitos previstos en el derecho penal.³⁸

Artículo 8. Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

- a) derecho del inculcado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;*
- b) comunicación previa y detallada al inculcado de la acusación formulada;*
- c) concesión al inculcado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;*

³⁸ Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *et. al., op. cit.*

d) derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;

e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;

f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;

g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y

h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

3. La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia.

Así las cosas, resulta innegable que los derechos de los contribuyentes, tanto en su parte sustantiva de apego a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad, así como en su faceta procesal o adjetiva representada básicamente por el principio de debida defensa, son derechos que al estar reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en los instrumentos internacionales que han quedado relacionados, alcanzan el grado o nivel de derechos fundamentales de las personas, pues tienen como finalidad la conservación de la dignidad humana ante la actuación de las autoridades del Estado.

En este punto, cabe resaltar que el 10 de junio de 2011, fueron publicadas diversas reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entre las que destaca la reforma al párrafo primero y la adición de los párrafos segundo y tercero al artículo 1º de nuestra Carta Magna para quedar como sigue:

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

suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

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

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

De lo anterior se desprenden que “El postulado dogmático de la reforma constitucional es el reconocimiento de la dignidad de la persona humana por el hecho de serlo y de los atributos y valores que le son inherentes, por ello el Estado debe concederle la protección más amplia posible de forma integral”³⁹ obteniéndose los siguientes principios de interpretación y aplicación de las normas tributarias: **i)** Las normas relativas a los derechos del contribuyente deben interpretarse favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, y **ii)** La obligación de todas las autoridades del Estado mexicano a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad⁴⁰, interdependencia e indivisibilidad⁴¹ y progresividad⁴².

³⁹ Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *et. al., op. cit.*

⁴⁰ Es el reconocimiento de los derechos subjetivos inalienables de todas las personas, independientemente del país, comunidad o Región a la que pertenezcan. Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *et. al., op. cit.*

⁴¹ Los derechos fundamentales son interdependientes en tanto establecen vinculación entre ellos, y son indivisibles en tanto deben ser observados como un conjunto, así el avance de uno facilita el avance de los demás y de la misma manera, la privación de un derecho afecta negativamente al resto de ellos. Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *et. al., op. cit.*

⁴² El principio de progresividad tiene una doble dimensión: la primera a la que se la ha denominado *positiva*: “...está expresada a través del avance gradual en orden a la satisfacción plena y universal de los derechos tutelados, que supone decisiones estratégicas en miras a la preeminencia o la postergación de ciertos derechos por razones sociales, económicas o culturales” y la otra a la que podemos denominar *negativa*: que se cristaliza a través de la “...prohibición del retorno, o también llamado principio de no regresividad. Asimismo, como parte de este principio, se encuentra la interpretación pro persona p pro *homine* a que se refiere el artículo 1º, segundo párrafo, *in fine*, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el cual básicamente consiste en la

II.2 Los derechos del gobernado en materia fiscal.

A principios del siglo XX los derechos del contribuyente se circunscribían a la observancia de los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad por parte del legislador al momento de fijar los elementos del tributo, cuestión que resultaba por demás subjetiva y de difícil consenso entre el creador del tributo y el receptor del impuesto. Sin embargo, a últimas fechas se ha venido dando un cambio de paradigma a efecto de enfocar los derechos del contribuyente hacia una cuestión más adjetiva o procesal que asegure el derecho a la información del contribuyente sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y su posición frente a la autoridad hacendaria, así como su derecho a defenderse, ofrecer pruebas y alegar lo que a su derecho convenga, ya sea ante la propia autoridad fiscal o ante los tribunales competentes.

Fernando Serrano Antón⁴³ sintetiza los derechos de los contribuyentes en tres grandes rubros, el primero es el relativo a los Derechos en general, entre los cuales se encuentran los relativos a la información y asistencia para el ejercicio y cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, el conocimiento de los procedimientos en los que son parte y la identidad de las autoridades que actúan ante ellos, así como la confidencialidad de la información que se presenta a la hacienda pública; los Derechos en el procedimiento de gestión tributaria, encuadrándose bajo este rubro el derecho a las devoluciones de ingresos indebidos, el derecho a conocer los alcances de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, las cuales deberán realizar sus actuaciones de la forma que resulte menos onerosa para el contribuyente. Finalmente, para Serrano Antón están Otros Derechos como el de ser

búsqueda del mayor beneficio para la persona, pues debe acudirse a una interpretación extensiva cuando se trata de derechos fundamentales protegidos y, por el contrario, a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio. Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *et. al., op. cit.*

⁴³ Serrano Antón, Fernando, et al, *El Estado Actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*, Thomson Civitas, Navarra, 2007. pp. 637 y 638.

reembolsado del costo de las garantías para suspender la ejecución de los actos fiscales, la obtención de copias y certificaciones, los alegatos y el derecho a ser escuchado en el trámite de la audiencia de que se trate.

Para Abelardo Delgado Pacheco, los derechos tributarios se componen del derecho del contribuyente a la información y asistencia tributaria, del derecho a una actuación proporcionada y razonable de la Administración, el derecho al asesoramiento y defensa, el derecho a la intimidad y el derecho a los recursos y a la rectificación por la Administración de sus actuaciones.⁴⁴

Bajo esta óptica, el 23 de junio de 2005 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en cuyo artículo 1° se señaló que el objeto de la misma es “...regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales...”.

Precisándose en el artículo 2° de la Ley en comento, las siguientes prerrogativas a favor del contribuyente: **i)** Derecho a la información y asistencia en el conocimiento y cumplimiento de obligaciones tributarias; **ii)** Derecho a la obtención de las devoluciones de impuestos en términos de las leyes fiscales y copias de sus declaraciones; **iii)** Derecho a conocer el estado procesal de los asuntos que sean de interés del contribuyente, **iv)** Derecho a la reserva de sus datos personales, informes o antecedentes; **vi)** Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa; **vii)** Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa; **viii)** Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los

⁴⁴ *Op. cit.*, pp. 145 y 146.

plazos previstos en las leyes fiscales, y **viii)** Derecho a la autocorrección de su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

Por otra parte, el artículo 3° de la ley, establece como derecho del contribuyente, el acceso a los registros y documentos que formando parte de un expediente abierto a su nombre, obren en los archivos administrativos, siempre que el expediente se refiera a un procedimiento terminado y que no se violente lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario Federal en cuanto a la reserva de las autoridades fiscales en relación con la información de los contribuyentes, sujetando en todo caso el acceso a los registros y documentos de mérito al llenado del “Formato para la consulta de documentos”⁴⁵.

Asimismo, los artículos 6° y 7° de la referida Ley, establecen la obligación de la autoridad fiscal realizará campañas de difusión a través de medios masivos de comunicación, para fomentar y generar en la población mexicana la cultura contributiva y divulgar los derechos del contribuyente, así como de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde se den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de pago de las contribuciones, mientras que en sus artículos 17, 18, 19, 20, 21 y 22, se prevén diversos beneficios para aquellos contribuyentes que corrijan su situación fiscal, los plazos para la terminación de las facultades de comprobación iniciadas en contra de la actora, las limitantes de la autoridad para volver a determinar a cargo del contribuyente contribuciones sobre hechos y por periodos ya revisados y la presunción de buena fe respecto a la actuación de los contribuyentes y el derecho de los contribuyentes de escasos recursos a ser designados como depositarios de los bienes embargados, con excepción de aquellos casos relativos a mercancías de origen extranjero respecto de las cuales no se acredite su legal estancia en el país.

⁴⁵ Pérez Chávez, et al., *Beneficios que se contienen en las disposiciones fiscales. Análisis práctico*, 4ª. ed., México, Tax Editores, 2007, p. 570.

Finalmente, los artículos 23 y 24 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, imponen a las autoridades fiscales la obligación de señalar en los actos y resoluciones que emitan, los medios de defensa que resulte procedente en su contra, en el entendido de que de ser omisas, los contribuyentes contarán con el doble del plazo para la interposición de tales medios de defensa, así como la posibilidad de que los contribuyentes ofrezcan como prueba de su parte, en el juicio de nulidad, el expediente administrativo del cual derivó la resolución impugnada.

II.3 La figura del Ombudsman.

El *Ombudsman* es una figura que surgió en la Constitución sueca de 1809, y el cual a su vez tiene como antecedente la figura del *justitie kansler* que en el siglo XVI era una especie de delegado de la Corona cuyo encargo consistía en supervisar la recta aplicación de las leyes y reglamentos por parte de la administración con la responsabilidad de informar periódicamente al Parlamento del resultado de sus gestiones.⁴⁶

La palabra *Ombudsman* no tiene una traducción exacta al español, pero frecuentemente se le ha interpretado como “delegado”, “representante”, “defensor” e incluso como “procurador”.⁴⁷

Sin embargo, debido a los diversos motivos que adquieren en las distintas legislaciones internacionales, el Doctor Fix Zamudio estima que es difícil elaborar un concepto general, de acuerdo al derecho positivo que impera en cada país, pero de una manera aproximada se puede describir al Ombudsman como una institución integrada por uno o varios funcionarios designados por un órgano parlamentario, por el ejecutivo o por ambos, que con el auxilio del personal

⁴⁶ Madrazo, Jorge, *Una visión de la modernización en México. Derechos Humanos: El nuevo enfoque mexicano*, México, Fondo de Cultura Económica, 1993, p. 49.

⁴⁷ *Op. cit.*, p. 50.

técnico, poseen la función esencial de recibir e investigar las reclamaciones de los gobernados por actos realizados por las autoridades administrativas, no solo por infracciones sino también por injusticia, irrazonabilidad o retraso manifiesto en las resoluciones, y con motivo de esta investigación pueden proponer, sin efectos obligatorios, las soluciones que estimen más adecuadas para evitar o en su caso subsanar tales violaciones.⁴⁸

Asimismo, la figura del *Ombudsman* ha sido reconocida por una gran cantidad de países como un medio de control no jurisdiccional de la legalidad de los actos de la autoridad cuyos principios son⁴⁹:

- a)** Independencia de los poderes públicos y de cualquiera otra instancia de la sociedad civil.
- b)** Plena autonomía para organizarse internamente como mejor lo estime conveniente.
- c)** Designación de su titular a cargo del Parlamento.
- d)** Carácter no vinculatorio o coactivo de sus recomendaciones.
- e)** Agilidad y rapidez en la solución de la controversia planteada a su consideración.
- f)** Ausencia de solemnidad y formalismo en el desarrollo de sus trámites y procedimientos.
- g)** Rendición de informes periódicos al Parlamento sobre los resultados de su trabajo y responsabilidades.
- h)** Autoridad moral de sus titulares, la cual se asegura, entre otras cosas, por su no militancia partidista.
- i)** Naturaleza técnica y no política.

⁴⁸ Ramírez Moreno Aguirre Samuel. *El Ombudsman fiscal, antecedentes creación de la figura crítica y su conveniencia de adoptarla en la legislación mexicana*, Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Vol. 7, Num. 18 (2004) pp. 29-52.

⁴⁹ *Op. cit.*, p. 50.

Así pues, la misión del *Ombudsman* es la de ser un observador permanente de los actos u omisiones de la Administración “...que impliquen el ejercicio ilegítimo, abusivo, discriminatorio o gravemente inconveniente o inoportuno de las funciones a su cargo, incluso respecto de aquellos que afecten intereses difusos o colectivos...”⁵⁰

En México, podemos afirmar que aún y cuando a nivel local se crearon organismos tendentes a la protección de sectores socialmente desprotegidos, como por ejemplo la Procuraduría para la Defensa del Indígena en Oaxaca (1986) y su similar en el Estado de Guerrero (1987), la institución más representativa del *Ombudsman* anglosajón en México es la Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

Creada inicialmente como parte de la estructura orgánica de la Secretaría de Gobernación (*Dirección General de Derechos Humanos*), la Comisión Nacional de los Derechos Humanos fue evolucionando a grado tal que hoy en día es uno de los pocos organismos que cuentan con autonomía de gestión y presupuestaria a nivel constitucional, además de una personalidad jurídica y patrimonio propios, tal y como se prevé en el artículo 102, Apartado B, cuarto párrafo, de la Carta Magna⁵¹.

Asimismo, el objetivo esencial de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos es la protección, observancia, promoción, estudio y divulgación de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano, tanto para mexicanos como para extranjeros, según lo dispuesto en los artículos 1º y 2º de su propia Ley.

⁵⁰ Rodolfo R. Spisso, *Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, Ediciones Deplama, Buenos Aires, 1996, pp. 47.

⁵¹ Artículo 102...B... *El organismo que establezca el Congreso de la Unión se denominará Comisión Nacional de los Derechos Humanos; contará con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonio propios.*

ARTICULO 1o.- Esta ley es de orden público y de aplicación en todo el territorio nacional en materia de Derechos Humanos, respecto de los mexicanos y extranjeros que se encuentren en el país, en los términos establecidos por el apartado "B" del artículo 102 constitucional.

ARTICULO 2o.- La Comisión Nacional de los Derechos Humanos es un organismo que cuenta con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonio propios, y tiene por objeto esencial la protección, observancia, promoción, estudio y divulgación de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano.

Sin embargo, aún y cuando es discutido por los juristas si la imposición de tributos forman parte o no de los derechos humanos, en el caso en concreto, no existe precepto legal alguno que le otorgue a la Comisión Nacional de los Derechos Humanos, atribución para conocer acerca de la actuación de las autoridades fiscales, ni mucho menos para formular a éstas las recomendaciones que estime conducentes respecto a los servicios tributarios que prestan a los contribuyentes, lo cual tiene como consecuencia que los gobernados no puedan acudir ante esta Institución a efecto de plantear sus quejas, reclamaciones y sugerencias en lo tocante a la materia fiscal.

II.4 La protección a sectores sociales desprotegidos.

Es importante resaltar que no todas las instituciones que brindan protección legal a grupos o sectores sociales son observadores de derechos humanos, pues para ello es imprescindible que la actuación que se encuentre bajo la observancia de la institución de que se trate sea de supra-subordinación entre una autoridad y un particular. Luego entonces, si el objeto o finalidad de una determinada institución del Estado es procurar la equidad entre particulares, dicha institución no podrá catalogarse, desde nuestro punto de vista, como observadora, garante o procuradora de derechos fundamentales.

Así pues, en materia laboral, se destaca el contenido del artículo 40 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el cual prevé la existencia de una Procuraduría Federal del Trabajo a cargo de la Secretaría del Trabajo y

Previsión Social, cuya principal función es la de representar y asesorar a los trabajadores y sindicatos en cuestiones relacionadas con la aplicación de las normas de trabajo, la interposición de los medios de defensa procedentes y la proposición de soluciones amistosas en conflictos laborales, según se advierte de lo dispuesto en el artículo 530 de la Ley Federal del Trabajo⁵².

Por lo que toca al sector campesino, tenemos a la Procuraduría Agraria prevista en el Título Séptimo de la Ley Agraria⁵³ cuya naturaleza jurídica es la de organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, sectorizado a la Secretaría de la Reforma Agraria y cuyo principal objetivo es la defensa de los derechos de los ejidatarios, comuneros, sucesores de ejidatarios o comuneros, ejidos, comunidades, pequeños propietarios, avocindados y jornaleros agrícolas, mediante la aplicación de las atribuciones que le confiere la propia Ley Agraria y su Reglamento, ya sea a petición de parte de alguno de los sujetos anteriormente indicados, o bien, de oficio en los casos que así lo precise la ley en comento.

Asimismo, por lo que hace a las relaciones entre proveedores de bienes y servicios y sus consumidores, encontramos a la Procuraduría Federal del Consumidor, misma que tiene la naturaleza jurídica de organismo descentralizado de la administración pública federal, con naturaleza jurídica y patrimonio propios, en términos del artículo 20⁵⁴ de la Ley Federal de Protección al Consumidor cuyo

⁵² Artículo 530. La Procuraduría de la Defensa del Trabajo tiene las funciones siguientes: I. Representar o asesorar a los trabajadores y a sus sindicatos, siempre que lo soliciten, ante cualquier autoridad, en las cuestiones que se relacionen con la aplicación de las normas de trabajo; II. Interponer los recursos ordinarios y extraordinarios procedentes, para la defensa del trabajador o sindicato; y III. Proponer a las partes interesadas soluciones amistosas para el arreglo de sus conflictos y hacer constar los resultados en actas autorizadas.

⁵³ Artículo 134.- La Procuraduría Agraria es un organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, sectorizado en la Secretaría de la Reforma Agraria... Artículo 135.- La Procuraduría tiene funciones de servicio social y está encargada de la defensa de los derechos de los ejidatarios, comuneros, sucesores de ejidatarios o comuneros, ejidos, comunidades, pequeños propietarios, avocindados y jornaleros agrícolas, mediante la aplicación de las atribuciones que le confiere la presente ley y su reglamento correspondiente, cuando así se lo soliciten, o de oficio en los términos de esta ley.

⁵⁴ ARTÍCULO 20.- La Procuraduría Federal del Consumidor es un organismo descentralizado de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio. Tiene funciones de autoridad

propósito elemental es la protección de los derechos e intereses del consumidor, así como la procuración de la equidad y seguridad jurídica en las relaciones entre proveedores y consumidores.

Finalmente, en materia de servicios financieros, tenemos a la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros, organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios cuyo objetivo prioritario es procurar la equidad en las relaciones entre los usuarios de dichos servicios y las instituciones financieras que los prestan, otorgando a los primeros elementos para fortalecer la seguridad jurídica en las operaciones que realicen y en las relaciones que establezcan con las segundas, según se advierte del artículo 4⁵⁵ de la Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros.

III.5 El Ombudsman en materia fiscal.

La idea de crear un organismo protector de los derechos fundamentales del contribuyente no es nueva. Contrario a lo que pudiera pensarse, la autoridad fiscal es la primera que tiene la encomienda legislativa de salvaguardar los derechos del contribuyente, a través de una serie de atribuciones que para tal efecto se prevén en el artículo 33, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

administrativa y está encargada de promover y proteger los derechos e intereses del consumidor y procurar la equidad y seguridad jurídica en las relaciones entre proveedores y consumidores. Su funcionamiento se regirá por lo dispuesto en esta ley, los reglamentos de ésta y su estatuto.

⁵⁵ ARTÍCULO 4o.- La protección y defensa de los derechos e intereses de los Usuarios, estará a cargo de un organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, denominado Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros, con domicilio en el Distrito Federal... La protección y defensa que esta Ley encomienda a la Comisión Nacional, tiene como objetivo prioritario procurar la equidad en las relaciones entre los Usuarios y las Instituciones Financieras, otorgando a los primeros elementos para fortalecer la seguridad jurídica en las operaciones que realicen y en las relaciones que establezcan con las segundas.

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a). Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

b). Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso las que se realicen a través de medios electrónicos, poniendo a su disposición el equipo para ello.

c). Elaborar los formularios de declaración de manera que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos o difundirlos con oportunidad, así como informar de las fechas y de los lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

d). Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.

e). Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f). Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

g). Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

Los servicios de asistencia al contribuyente a que se refiere esta fracción, también deberán difundirse a través de la página electrónica que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria. En dicha página

también se darán a conocer la totalidad de los trámites fiscales y aduaneros.

De lo anterior se advierte que la autoridad fiscal se encuentra obligada a establecer oficinas dedicadas a asistir, orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, difundiendo los derechos y medios de defensa que éstos pueden hacer valer en contra de las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales federales, incluso mediante la utilización de los medios electrónicos con que cuente el Servicio de Administración Tributaria.

Incluso el artículo 33, fracción III, del Código Tributario Federal, prevé la posibilidad de que la autoridad fiscal realice recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes.

Artículo 33...

I...

II...

III. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de asistencia al contribuyente, podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes.

II.5.1 La Administración General de Servicios al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria.

El Reglamento Interior de ese desconcentrado prevé, en su artículo 14, fracciones III y XI⁵⁶, la existencia de la Administración General de Servicios al

⁵⁶ Artículo 14.- Compete a la Administración General de Servicios al Contribuyente:... III.- Prestar, a través de diversos canales de atención a los contribuyentes, los servicios de asistencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, así como darles a conocer sus derechos;

Contribuyente, la cual, en materia de protección al contribuyente y difusión de los ordenamientos fiscales y aduaneros, cuenta con atribuciones para prestar los servicios de asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, dándoles a conocer sus derechos mediante programas en materia de civismo fiscal.

Del mismo modo, la fracción VI⁵⁷ del mismo precepto refiere que la citada Administración cuenta con competencia para recibir y atender las quejas que presenten los contribuyentes respecto a los servicios fiscales recibidos, así como operar el Sistema Integral de Quejas, Denuncias y Reconocimientos, dando la participación correspondiente al Órgano Interno de Control y a la Administración General de Evaluación del propio Servicio de Administración Tributaria.

Asimismo, las fracciones XXVI⁵⁸ y XXVII⁵⁹ del artículo en estudio prevén que la Administración General de Servicios al Contribuyente es la unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria encargada de normar, tramitar y resolver las solicitudes de aclaración que presenten los contribuyentes sobre problemas relacionados con la presentación de declaraciones, imposición de multas, requerimientos, solicitudes y avisos al Registro Federal de Contribuyentes, así como de la elaboración y actualización de los instructivos de operación para la recepción de pagos y declaraciones presentadas a través de medios electrónicos y de papel de las instituciones de crédito, así como terceros u

normar y ejercer las acciones de los programas en materia de prevención y resolución de problemas del contribuyente y síndicos del contribuyente... XI.- Normar y ejercer las acciones de los programas en materia de civismo fiscal.

⁵⁷ Artículo 14:... VI.- Recibir y atender las quejas que presenten los contribuyentes, así como operar el Sistema Integral de Quejas, Denuncias y Reconocimientos, dando la participación correspondiente al Órgano Interno de Control y a la Administración General de Evaluación.

⁵⁸ Artículo 14:... XXVI.- Normar, tramitar y resolver las solicitudes de aclaración que presenten los contribuyentes sobre problemas relacionados con la presentación de declaraciones, imposición de multas, requerimientos, solicitudes y avisos al Registro Federal de Contribuyentes.

⁵⁹ Artículo 14:... XXVII.- Elaborar y actualizar los instructivos de operación para la recepción de pagos y declaraciones presentadas a través de medios electrónicos y de papel de las instituciones de crédito, así como terceros u oficinas autorizadas al efecto.

oficinas autorizadas al efecto. Por otra parte, las fracciones XXXV⁶⁰, XXXVII,⁶¹ XLIV⁶² y XLV⁶³ del artículo 14 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, precisan como facultades de la Administración General de Servicios al Contribuyente, las relativas a la elaboración de toda clase de material de información impresa y electrónica para la orientación en el cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales y aduaneras de los contribuyentes, debiendo participar en los sondeos y encuestas de evaluación de la operación recaudatoria y la calidad y cobertura de los registros de padrones contemplados en la legislación fiscal y aduanera, estableciendo, normando y manteniendo actualizado el registro de trámites fiscales, incluyendo los requisitos para la presentación de los mismos, contando con la facultad de autorizar a las organizaciones que agrupen a contribuyentes para que a nombre de éstos puedan presentar declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales.

II.5.2 Los Síndicos Fiscales.

La palabra síndico viene –del griego “síndicos”-, “syn”, que significa “con” y “dikee”, que equivale a “justicia”, de modo que el síndico representa “mediación o procuración de justicia”, función que siglos después, en la propia Grecia, se asumió como abogacía.⁶⁴

⁶⁰ Artículo 14:... XXXV.- Elaborar el contenido de toda clase de material de información impresa y electrónica para la orientación en el cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales y aduaneras...

⁶¹ Artículo 14:... XXXVII.- Participar en los sondeos y encuestas de evaluación de la operación recaudatoria y la calidad y cobertura de los registros de padrones contemplados en la legislación fiscal y aduanera...

⁶² Artículo 14:... XLIV.- Establecer, normar y mantener actualizado el registro de trámites fiscales, incluyendo los requisitos para la presentación de los mismos...

⁶³ Artículo 14:... XLV.- Autorizar a las organizaciones que agrupen a contribuyentes para que a nombre de éstos puedan presentar declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, inclusive tratándose de los sujetos a que se refiere el apartado B del artículo 20 de este Reglamento.

⁶⁴ Diep Diep, Daniel, *¿Defensa "oficializada" del contribuyente?*, Defensa fiscal -- Año 10, vol.9, no.109 (feb. 2008) pp. 10-20.

Curioso es que muchos siglos después, la figura del síndico sigue vigente en el artículo 33, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, precepto que contempla la posibilidad de que los contribuyentes designen a personas con amplios conocimientos en materia fiscal (síndicos), a efecto de que formulen opiniones y recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que incumban a los contribuyentes que los designaron.

Así, el artículo 33, fracción II, del referido Código Tributario Federal, dispone que los síndicos deberán contar con título de licenciado en derecho, contador público o profesionista con alguna carrera afín, debiendo gozar de reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo y disponibilidad necesarios para participar con las autoridades fiscales en las acciones relativas a la prevención y resolución de los problemas de los contribuyentes, en el entendido de que será el Servicio de Administración Tributaria, quien mediante reglas de carácter general regule de manera detallada la función de los síndicos.

II.5.3 Iniciativa de Ley para adicionar un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Código Fiscal de la Federación y el artículo 19-B al Código Fiscal de la Federación.

En la Gaceta Parlamentaria de fecha 23 de enero de 2002, fue publicada la iniciativa presentada por la Senadora Martha Sofía Tamayo Morales, del Grupo Parlamentario del Partido Revolucionario Institucional, mediante la cual propuso la adición de un segundo párrafo a la actual fracción XXXIX-H del artículo 73 Constitucional, a efecto de incluir como atribución del Congreso de la Unión, el establecimiento de las medidas necesarias a efecto de garantizar la protección y defensa de los derechos de los particulares, a través de un procurador de actuación autónoma y de servicio gratuito, en los términos de las leyes correspondientes.

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

I a la XXIX-G ...

XXIX-H.

Así como las tendientes a garantizar la protección y defensa de los derechos de los particulares, a través de un procurador de actuación autónoma y de servicio gratuito, en los términos de las leyes correspondientes.

XXIX-I ...

XXIX-J ...

XXX ...”

Ello en razón de que a juicio de la citada senadora la jurisdicción contenciosa administrativa, aún y cuando había resultado efectivamente desarrollada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resultaba alejada de los contribuyentes de bajos recursos que no podían contratar a abogados expertos en la materia y que por tanto, terminaban por “*allanarse*” a las determinaciones que la autoridad fiscal emitía en su contra, aún y cuando éstas resultaran ilegales.

“...Empero, el acceso a la justicia fiscal y administrativa enfrenta diversas dificultades que aleja esta magnífica instancia de impartición de justicia de los gobernados a quienes está destinada precisamente esta jurisdicción, como es el caso de causantes de bajos recursos económicos que no pueden pagar los servicios profesionales de asesoría y representación, así como, los gobernados que se allanan por desconocimiento o porque resulta más complicado y tardado someter a juicio sus asuntos aún cuando sean irregulares o ilegales...”

Situación que a juicio de la senadora Tamayo, podría mitigarse mediante la creación de un organismo dotado de plena autonomía de gestión que se denominaría Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, siendo su titular designado por la Cámara de Senadores y ratificado por la Cámara de Diputados y cuya función principal fuera la defensa de los ciudadanos ante la autoridad fiscal, a semejanza de algunos países de Europa y Estados Unidos de América, quienes

ya tenían instaurada en sus respectivos ordenamientos jurídicos instituciones similares a la Procuraduría cuya creación se proponía.

“...IV.- Somos de la opinión de que en nuestro país ha llegado el momento de crear un órgano de esta naturaleza, que surja por mandato y designación del Poder Legislativo, en este caso, a través de propuesta y nominación a cargo del Senado de la República, con ratificación por parte de la H. Cámara de Diputados, y que tenga la responsabilidad de informar anualmente y de comparecer siempre que sea requerido ante las Cámaras del Congreso de la Unión, en la forma y términos que determine la Ley.

Siguiendo esas prácticas suficientemente exploradas del orden jurídico vigente, se propone denominar a la persona asignada a tal función Procurador de la Defensa del Contribuyente, aún cuando la competencia de su actuación, comprende tanto la materia administrativa que es el género de donde deviene lo fiscal, como lo impositivo propiamente dicho, ya que tal denominación ilustra la parte más sentida en los reclamos de los gobernados que son los conflictos fiscales; por otro lado, el estado como contraparte, constituye un ente ante el cual los ciudadanos se encuentran en desventaja natural y lo que surte el derecho del ciudadano a un orden jurídico que le garantice una defensa eficiente es precisamente, esa condición de desventaja y el hecho de que es contribuyente de los gastos de dicho ente superior.

Se concibe como una figura dotada de plena autonomía de gestión y de los elementos indispensables para el cumplimiento de dicha responsabilidad...”

Mientras que en el Código Fiscal de la Federación, únicamente se precisarían los requisitos que debería reunir el Procurador de la Defensa del Contribuyente para su designación, el procedimiento para su nombramiento y eventual remoción, así como el término que duraría dicho funcionario en su encargo, dejando pendiente lo relativo a la estructura y funciones de la nueva institución a la Ley Orgánica que emitiera con posterioridad el propio Congreso de la Unión.

“...En relación a la reforma al código fiscal propuesta, estimamos que en el precepto por legislar, debe únicamente puntualizar la tarea atribuida al Procurador de la Defensa del Contribuyente, los requisitos que debe reunir para su designación, los procedimientos que se seguirán para su nombramiento y eventual remoción, así como, el término que durará en su

encargo, en la inteligencia que una más detallada normatividad, para regular otros aspectos de la estructura y funciones de la nueva institución, las emitirá en la ley correspondiente, el propio Congreso de la Unión...”

Por lo que en el Código Tributario Federal se precisarían las facultades del Procurador para asesorar, proteger y defender a los contribuyentes que solicitaran su asistencia en todo tipo de asuntos administrativos y fiscales federales en los términos de la ley respectiva, así como que su encargo duraría cuatro años prorrogable por un segundo periodo por igual términos, enfatizando que para ser Procurador se necesitaba: **i)** Ser ciudadano mexicano, **ii)** Ser licenciado en derecho; **iii)** Contar con experiencia acreditada en materia fiscal y contenciosa administrativa, cuando menos por un término de cinco años; **iv)** No desempeñar algún cargo de elección popular, ni haber ocupado una posición de secretario o subsecretario de Estado o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno federal, cuando menos un año antes del inicio de su encargo, ni haber sido funcionario del Servicio de Administración Tributaria, en los últimos cinco años previos a su nombramiento; **v)** No haber sido condenado por delito patrimonial cometido intencionalmente, fuere cual fuere la pena impuesta, ni tampoco haber sido condenado por algún otro delito intencional que le imponga más de un año de prisión, ni encontrarse inhabilitado para ejercer el comercio o para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público; y **vi)** Ser de reconocida competencia profesional y honorabilidad.

Artículo 19-B.- La protección y defensa de los derechos e intereses de los particulares frente al Estado en materia contencioso administrativa, estará a cargo de un servidor público denominado Procurador de la Defensa del Contribuyente. Este tendrá la responsabilidad de asesorar, proteger y defender a quienes le soliciten su asistencia en todo tipo de asuntos administrativos y fiscales federales, éstos últimos hasta por el monto del crédito o interés fiscal que establezca la ley respectiva.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente, buscará mediante la conciliación o en la fase contenciosa, que rijan la justicia y la equidad en las relaciones de los particulares con el Gobierno federal, así como con sus entidades paraestatales, incluyendo las que tengan atribuciones de organismos fiscales autónomos.

Corresponderá al Procurador de la Defensa del Contribuyente:

I.- Atender y resolver las consultas que se le presenten en cuanto a los asuntos fiscales y administrativos federales.

II. Prestar el servicio de orientación jurídica, asesoría y representación legal en la misma materia.

III.- Procurar conciliar previo a la presentación de la demanda o denuncia los asuntos de su competencia.

IV.- Coadyuvar con las autoridades administrativas y fiscales, lo mismo que con las entidades con atribuciones de organismos fiscales autónomos, para lograr que mantengan una relación respetuosa y equitativa con los gobernados, se les oriente y auxilie en el cumplimiento de sus obligaciones, se les entere de los derechos y medios de defensa de que disponen, se les informe de las modificaciones que se introduzcan a las leyes y a los procedimientos administrativos correspondientes, así como promover se establezcan programas eficientes, para prevenir y resolver problemas de desconocimiento e interpretación de sus derechos, deberes y obligaciones.

V.- Proponer a las diversas autoridades del país la elaboración de iniciativas de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y criterios de interpretación en las materias de su competencia, a fin de favorecer un marco de mayor justicia y equidad en materia administrativa y fiscal.

VI.- Conocer de quejas y denuncias en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de las autoridades fiscales y administrativas federales, investigarlas, e iniciar en su caso ante las autoridades competentes en materia de procuración de justicia y ante los tribunales e instancias de control administrativo correspondientes, los procedimientos a que haya lugar en defensa de los ciudadanos.

VII.- Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente de las relativas a las garantías, los derechos y medios de defensa de los contribuyentes.

VIII.- Informar anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de su función y comparecer, siempre que sea convocado para ese efecto, ante el pleno o las comisiones camerales competentes.

IX.- Las atribuciones que se deriven de otros ordenamientos.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá reunir para su designación los siguientes requisitos:

- a).- *Ser ciudadano mexicano;*
- b).- *Tener título de licenciado en derecho;*
- c).- *Contar con experiencia acreditada en materia fiscal y contenciosa administrativa, cuando menos por un término de cinco años;*
- d).- *No desempeñar algún cargo de elección popular, ni haber ocupado una posición de secretario o subsecretario de Estado o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno federal, cuando menos un año antes del inicio de su encargo, ni haber sido funcionario del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los últimos cinco años previos a su nombramiento;*
- e).- *No haber sido condenado por sentencia irrevocable, por delito intencional que le imponga más de un año de prisión y si se tratare de delito patrimonial cometido intencionalmente, cualquiera que haya sido la pena, ni encontrarse inhabilitado para ejercer el comercio o para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público; y*
- f).- *Ser de reconocida competencia profesional y honorabilidad.*

El nombramiento del Procurador de la Defensa del Contribuyente lo hará el Senado de la República y se someterá a la ratificación de la H. Cámara de Diputados. En periodo de receso del H. Congreso de la Unión, corresponderán esas atribuciones a la H. Comisión Permanente.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente durará en su función 4 años y podrá ser designado exclusivamente para un segundo periodo. Sólo podrá ser destituido y sujeto a responsabilidad por decisión del Congreso de la Unión, por las causas y conforme a los procedimientos previstos en el Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II.5.4 Instituto de Protección del Contribuyente.

El 27 de noviembre de 2003, fue publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, la iniciativa de “*Ley por la que se crea el Instituto de Protección del Contribuyente*” presentada por el diputado Juan Carlos Pérez Góngora del Grupo Parlamentario del Partido Revolucionario Institucional y en la cual se señaló, a manera de exposición de motivos, la necesidad de crear una nueva institución encargada de tutelar al ciudadano desde su condición de contribuyente, teniendo como prioridad la transparencia de su relación institucional

con el fisco, a través de un mecanismo que protegiera sus derechos subjetivos frente a las autoridades fiscales.

En dicha exposición se señalaron dos circunstancias que hacían, no sólo conveniente, sino indispensable, la instauración de una institución tutelar del contribuyente, independiente de la autoridad recaudatoria. La primera, consistía en la necesidad de erradicar eficazmente toda práctica administrativa arbitraria de las autoridades fiscales. La segunda, confiar dicha tarea a un órgano cuya probidad y prestigio estuvieran garantizados por su estructura independiente.

Consecuentemente, en el Título I de la ley de referencia, se establecía la naturaleza jurídica del Instituto de Protección del Contribuyente, siendo ésta la de un organismo descentralizado no sectorizado con plena autonomía de gestión y presupuestaria cuya finalidad sería la protección y defensa de los derechos de las personas en su carácter sujetos pasivos de alguna relación tributaria, o de destinatarios de actos, resoluciones o determinaciones emitidas por autoridades fiscales federales por las que se pretenda crear o constituir una situación o estado de una persona con relación a una contribución federal, estableciéndose como rectores de la actuación del Instituto, los principios de legalidad, buena fe, independencia, oportunidad, transparencia y publicidad, pudiendo incluso suplir la deficiencia de la queja en las reclamaciones formuladas por los gobernados, debiendo investigar todas las violaciones o irregularidades que se deduzcan los hechos motivo de ésta, aunque no hayan sido reclamadas.⁶⁵

Asimismo, se proponía que el Instituto fuera competente para conocer de los actos de las autoridades fiscales federales, excluyéndose de dicha competencia cualquier acto u omisión atribuido a los Juzgados y Tribunales del Poder Judicial Federal, así como a las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,⁶⁶ entendiéndose por autoridades fiscales federales, aquellas que

⁶⁵ Artículo 3º del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

⁶⁶ Artículo 4º del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

conforme a las leyes federales tuvieran facultades para realizar actos administrativos en materia de contribuciones federales o bien, fueran organismos fiscales autónomos, en específico, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el del Servicio de Administración Tributaria, el Instituto Mexicano del Seguro Social y Instituto Nacional del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, así como cualquier otra autoridad que cree en la esfera jurídica de una persona una obligación que tenga como origen una contribución, incluyendo a la Tesorería de la Federación y a las autoridades estatales o municipales que intervengan en la relación jurídico tributaria, tratándose de contribuciones federales, cuyos actos otorguen el ejercicio de acciones federales y en general a cualquier autoridad que emita actos administrativos en la esfera tributaria federal, aunque careciera de competencia para ello.⁶⁷

En ese tenor, se consideraban como actos de autoridades fiscales federales las acciones dictadas en procedimientos como los procedimientos de revisión o fiscalización, de liquidación o determinación, de recaudación o en cualquiera otro, respecto de obligaciones fiscales a cargo de particulares contenidas en las disposiciones fiscales; mientras que por disposiciones fiscales se señalaron todas las normas jurídicas de contenido fiscal, que tienen el carácter de leyes; de reglamentos, de disposiciones generales, incluyendo la denominada miscelánea, de circulares y en general, mandatos cuyo contenido no se refiera a una persona en particular, ni hayan sido emitidos para un caso concreto, sino que, se aplican a todos los hechos que se adecuen a su supuesto normativo mientras estén vigentes.⁶⁸

Del mismo modo, se establecían como funciones y facultades del Instituto de Protección del Contribuyente, las siguientes: **i)** Orientación y asistencia fiscal, gratuita y confidencial a los contribuyentes; **ii)** Asesoramiento y representación gratuitamente a las personas frente a las autoridades fiscales federales y, en el

⁶⁷ Artículo 2º, fracción II, del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

⁶⁸ Artículo 2º, fracciones IV y V del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

ejercicio de las acciones en las que se controvierta la legalidad de los actos o resoluciones que determinen una contribución, o establezcan una obligación de naturaleza o contenido tributario a cargo de una persona, bien sea a través de recursos administrativos, del juicio de nulidad, o de acción ante el Poder Judicial Federal y, mediante los que se busque modificar o anular un acto de autoridad; **iii)** Formulación de recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto de la legalidad de los actos de las autoridades fiscales; **iv)** Investigar a petición de parte o de oficio, las irregularidades o ilegalidades de las autoridades fiscales federales, así como las reclamaciones o quejas de los contribuyentes por la actuación de la autoridad fiscal federal; **v)** Conciliar los intereses de los reclamantes y quejosos con los de las autoridades fiscales; **vi)** Proponer los mecanismos que alienten al contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias, así como recomendar otros, para que la política fiscal del Estado tenga efectos redistributivos del ingreso, en beneficio de los sectores de menor poder adquisitivo; **vii)** Sugerir las medidas que considere necesarias para mejorar y hacer más eficientes las labores de la autoridad fiscal, las disposiciones fiscales y en general la función tributaria y recaudatoria del Estado; **viii)** Hacer del conocimiento de los superiores jerárquicos, las ilegalidades o irregularidades que hayan cometido los funcionarios públicos a su cargo, así como, denunciar ante los órganos competentes de las autoridades fiscales investigadas los posibles ilícitos, penales, administrativos o civiles cometidos, dando el debido seguimiento a las acciones intentadas por aquellos. **ix)** Opinar sobre el contenido de cualquier disposición fiscal y remitir dichas consideraciones a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados y, a las autoridades fiscales federales, y en tratándose de disposiciones generales, dar su opinión antes de que las publiquen; **x)** Realizar campañas de comunicación y difusión social respecto de sus atribuciones y de las responsabilidades y derechos de los contribuyentes, así como, foros, eventos, o actos o publicaciones que tiendan a difundir la cultura fiscal; **xi)** Colaboración con los Estados de la República y el Distrito federal para la creación de institutos semejantes en el ámbito local; **xii)** Celebrar actividades de capacitación que promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales; **xiii)** Promover

el cumplimiento del derecho a la información ciudadana respecto a la aplicación del gasto público, la recaudación, y en general, de las cifras y datos nacionales relativos a las contribuciones federales, recomendando a las autoridades fiscales la publicación de los mismos por los medios que las leyes establezcan; **xiv)** Recomendar a las autoridades fiscales la atención de solicitudes individuales de información en casos concretos que al respecto hagan los ciudadanos en materia de normatividad interna mediante la cual se fijen criterios que generen límites, trámites, cargas o requisitos no explícitos en las disposiciones fiscales, y **xv)** Las demás que se llegasen a establecer en otros ordenamientos.⁶⁹

Por su parte en el Título II, se disponía la estructura del Instituto de Protección del Contribuyente, misma que se componía de un Presidente, un Consejo Nacional, Presidentes Regionales, Consejos Regionales, Secretaría Técnica y Órgano Interno de Control.

Al respecto, se contemplaba que el Presidente del Instituto de Protección del Contribuyente fuera electo por el pleno de la Cámara de Diputados, por mayoría absoluta de los miembros presentes, de la lista de candidatos que propusieran para tal efecto los diversos grupos parlamentarios, estableciéndose que en caso de receso en la Cámara de Diputados, la designación correría a cargo de las dos terceras partes de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, así como que la duración de su encargo sería de cuatro años, pudiendo ser reelecto únicamente para un segundo período por igual número de años.⁷⁰

Asimismo, los requisitos que se necesitaban para ser Presidente del Instituto eran: **i)** Ser ciudadano mexicano y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles y políticos; **ii)** Ser mayor de 30 años el día de la elección; **iii)** Poseer título universitario en cualquiera de las especialidades jurídicas, económicas, contables o de administración. **iv)** Contar con conocimientos y

⁶⁹ Artículo 8º del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

⁷⁰ Artículo 11 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

experiencia mínima de cinco años en el ejercicio de la profesión; **v)** Gozar de buena reputación y fama pública; **vi)** No haber sido condenado por delito intencional que amerite pena corporal de más de un año de prisión y en caso de robo, fraude, falsificación, o cualquier otro que atente contra el patrimonio de las personas o del Estado, cualquiera que haya sido la pena, y **vii)** No haber desempeñado cargo, ni haber prestado sus servicios para alguna autoridad fiscal federal, cuando menos, durante los tres años anteriores a su designación.⁷¹

Destacando el hecho de que el Presidente del Instituto únicamente podría ser destituido de su cargo, por causa grave debidamente probada y fundada, por dos terceras partes de la Cámara de Diputados, encuadrándose como tal la violación sistemática de las obligaciones a su cargo que permitiera la injerencia o influencia de cualquier autoridad o persona en el sentido y alcance de sus recomendaciones, así como la no realización de las atribuciones encomendadas al Presidente del Instituto con el suficiente rigor técnico e imparcialidad debida, causando un daño o perjuicio relevante.⁷²

Por otro lado, se dispusieron como funciones del Presidente del Instituto de Protección del Contribuyente, las consistentes en: **i)** Elaborar y presentar el anteproyecto de presupuesto de egresos del Instituto; **ii)** Enviar y presentar el informe anual de actividades del instituto a las Cámaras del Congreso de la Unión. **iii)** Aprobar y emitir las recomendaciones públicas y autónomas a las autoridades fiscales, así como de los acuerdos, que resulten de las investigaciones que practique; **iv)** Presidir y conducir las sesiones del Consejo Nacional del Instituto; **v)** Emitir disposiciones o reglas de carácter general y dictar lineamientos y medidas específicas para la interpretación y aplicación de la normatividad, así como, para el desarrollo y mejor desempeño de las actividades del propio Instituto; **vi)** Delegar facultades en los funcionarios del Instituto en los términos del Reglamento interno; **vii)** Ejercer la representación legal del Instituto y, en su caso, otorgar poderes de

⁷¹ Artículo 12 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

⁷² Artículo 14 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

representación del instituto, en los términos establecidos en el reglamento interno del Instituto; **viii)** Resolver la competencia del Instituto en los casos en que existiera duda; **ix)** Elaborar el anteproyecto de reglamento interior del Instituto, así como de cualquier disposición modificatoria al mismo, y someterlo a la aprobación del Consejo Nacional del Instituto, y **x)** Las demás que se deriven del Reglamento Interno o de cualquier otra disposición legal.⁷³

Por otra parte, se dispuso que la existencia de un Consejo Nacional que estaría conformado por veintitrés miembros, siendo éstos: El Presidente del Instituto, tres funcionarios con nivel de Director General o superior designados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, un funcionario con nivel de Director General o superior designado por el Director General del Instituto Mexicano del Seguro Social, un funcionario con nivel de Director General o superior designado por el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, cuatro Diputados (dos de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, uno de la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación y uno más de la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública), dos Senadores de la Comisión de Hacienda y Crédito Público; y, por once particulares representantes de sectores productivos, empresariales, profesionales, sindicales, productores del campo y académicos, contando cada integrante propietario con un suplente proveniente del mismo sector.⁷⁴

Asimismo se precisaba que el cargo de consejero era honorífico y que su duración sería hasta por cuatro años, con excepción de los diputados que durarán el tiempo que tengan tal carácter, debiendo procurarse la renovación anual de cinco consejeros por año.⁷⁵

También se dispuso que el Consejo Nacional sesionaría de manera ordinaria, cuando menos, una vez cada dos meses; y, extraordinariamente,

⁷³ Artículo 15 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

⁷⁴ Artículo 17 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

⁷⁵ *Ibidem*.

cuando fuere necesario, requiriendo un quórum de la mitad más uno, y las resoluciones que adopten para su validez, se tomarían por la mitad mas uno de los votos presentes.⁷⁶

Del mismo modo se dispuso la existencia de un Secretario Técnico con derecho de voz pero no de voto y cuya función sería la de preparar y levantar las actas de las sesiones, así como darle seguimiento a los acuerdos y resoluciones del Consejo Nacional.⁷⁷

Por otra parte, se señalaron como facultades del Consejo Nacional del Instituto, las siguientes: **i)** Aprobar el anteproyecto de presupuesto que le presentara el presidente del Instituto; **ii)** Aprobar los programas anuales de actividades y las políticas del Instituto, así como los lineamientos generales de actuación de éste y de su presidente. **iii)** Aprobar el Reglamento Interno del Instituto; **iv)** Opinar sobre el proyecto de informe anual del presidente del Instituto y conocer del informe respecto del ejercicio presupuestal; **v)** Solicitar al Presidente del Instituto información sobre los asuntos que se ventilen ante el propio Instituto, y **v)** Las demás que se establezcan en esta Ley, en el reglamento interno o en cualquier otra disposición.⁷⁸

En lo tocante a los Presidentes Regionales del Instituto, se proponía que éstos cumplieran con los mismos requisitos que para ser Presidente del Instituto, debiendo ser designados por mayoría absoluta del Consejo Nacional del Instituto. Asimismo, dichos Presidentes Regionales durarían en su encargo cuatro años, pudiendo ser reelectos por un segundo periodo de cuatro años, contando con las facultades que para ellos quedarán establecidas, en el ámbito territorial que se fijara en el Reglamento respectivo.⁷⁹

⁷⁶ *Ibidem.*

⁷⁷ *Ibidem.*

⁷⁸ Artículo 18 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

⁷⁹ Artículo 16 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

En consecuencia, también se preveía la existencia de Consejos Regionales conformados por once miembros, entre los que se encuentra el Presidente Regional del Instituto, dos funcionarios con nivel de Director General o equivalente del Servicio de Administración Tributaria, un funcionario con nivel de Director General o equivalente del Instituto Mexicano del Seguro Social; un funcionario con nivel de Director General o equivalente del Instituto Nacional del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores; y, por seis particulares representantes de sectores productivos, empresariales, profesionales, sindicales, productores del campo y académicos, quienes contarán con su respectivo suplente y el cual deberá provenir del mismo sector.⁸⁰

Los Consejos Regionales del Instituto tendrían las mismas atribuciones que el Consejo Nacional, en el ámbito espacial que les corresponda, frente al Presidente Regional respectivo y también contarían con un Secretario Técnico, que tendrá derecho de voz, pero no de voto en las sesiones y el cual preparará y levantará las actas de las sesiones, debiendo darle seguimiento a los acuerdos y resoluciones que se adopten en el Consejo respectivo.⁸¹

También se señaló que el Instituto de Protección del Contribuyente contaría con un Órgano Interno de Control cuyo titular y secretario técnico serían designados por mayoría absoluta de su Consejo Nacional, a propuesta de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en tratándose del titular y del Presidente respecto de su secretario técnico.⁸²

Finalmente, el Título Tercero de la Ley en estudio establecía el procedimiento a seguir para la tramitación de las quejas y denuncias ante el Instituto de Protección del Contribuyente.

⁸⁰ Artículo 19 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

⁸¹ *Ibidem*.

⁸² Artículo 9º, segundo párrafo, del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

Dicho procedimiento se debía iniciar con la presentación del escrito respectivo por cualquier medio, incluso por la página electrónica con que contara el Instituto, dentro de los tres meses siguientes a partir de que se hubiere iniciado la ejecución de los hechos materia de la queja.⁸³

Asimismo, se disponía que la formulación de quejas y denuncias, así como las resoluciones y recomendaciones que emitiera el Instituto no constituían instancia y no afectaban el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que pudieran corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspendían los plazos para su interposición.⁸⁴

Una vez admitida la queja, se debía correr traslado a la autoridad señalada como responsable de la misma, para que en un plazo máximo de quince días, rindiera el informe respectivo respecto a los hechos que se le imputaban, debiendo señalar los antecedentes del asunto, los fundamentos y motivos de los actos reprochados o si éstos no existieron, así como la demás información que considerara necesaria para la tramitación del asunto, precisándose que en caso de que el informe no fuera rendido, se tendrían por ciertos los hechos materia de la queja.⁸⁵

Una vez concluida la investigación, el Instituto formulará, una recomendación para la autoridad o servidor público responsable, o bien, un acuerdo de no responsabilidad. En la recomendación, se señalarían las medidas específicas que procedan para la efectiva restitución de los afectados en sus derechos, y si procede, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado.⁸⁶

⁸³ Artículo 22 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

⁸⁴ *Ibidem.*

⁸⁵ *Ibidem.*

⁸⁶ Artículo 29 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

En todo caso, la recomendación sería pública y no tendrá carácter imperativo para la autoridad o servidor público a los cuales se dirigiera y, en consecuencia, no podrá por sí misma anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o denuncia. Sin embargo, dicha recomendación podría ser ofrecida como prueba en toda controversia jurisdiccional.⁸⁷

Asimismo, el Instituto difundiría el cumplimiento o incumplimiento que las autoridades responsables hubieren dado a sus recomendaciones, a través de medios masivos y nacionales de comunicación, incluyendo medios electrónicos, como sería en todo caso la página electrónica del propio Instituto. En todo caso, las autoridades contarían con un plazo de quince días para aceptar la recomendación, contando con un plazo de quince días adicionales para demostrar el cumplimiento a la recomendación efectuada.⁸⁸

Finalmente, debe decirse que en contra de las recomendaciones, acuerdos o resoluciones definitivas del Instituto no procedería ningún recurso, lo cual se entiende si tomamos en consideración que dichas recomendaciones, acuerdos y resoluciones no resultan vinculativas para las autoridades fiscales.⁸⁹

II.5.5 Inclusión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en el Código Fiscal de la Federación.

Una vez expuestos los antecedentes tanto nacionales como internacionales acerca de las diferentes instituciones encargadas de proteger al gobernado en su faceta de contribuyente, no es difícil anticipar que el objetivo del legislador con la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue precisamente garantizar los derechos de este último y la mejora de su relación con las autoridades fiscales a través de los mecanismos ágiles y sencillos que permitan la

⁸⁷ Artículo 31 del Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente.

⁸⁸ *Ibidem.*

⁸⁹ *Ibidem.*

asesoría al contribuyente, la tramitación de quejas relacionadas con las deficiencias de los servicios tributarios, la representación legal del contribuyente en recursos administrativos y juicios contencioso administrativos, así como la formulación de propuestas no vinculatorias al Servicio de Administración Tributaria.

Su fundamento legal lo encontramos en el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación vigente y en cuyo segundo párrafo se precisa que la naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es la de un organismo “autónomo” con independencia técnica y operativa, quedando reservadas sus funciones, alcances y organización a lo dispuesto en su correspondiente Ley Orgánica.

“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.”

Y aunque el análisis de las atribuciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y la problemática para el inicio de sus funciones se realizará en capítulos siguientes, no podemos dejar de mencionar que fue precisamente al esfuerzo legislativo de analizar en su conjunto, de manera global e incluyente, las iniciativas y reformas apuntadas con antelación, lo que logró que desde el 4 de septiembre de 2006, fecha en que se publicó la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México pasara a la lista de países que reconocen la figura del *Ombudsman* fiscal como institución garante de los derechos del contribuyente.

CAPÍTULO III

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. PROBLEMÁTICA PARA INICIAR FUNCIONES.

III.1 Exposición de Motivos.

La Ley Orgánica de la institución que estudiamos tiene su origen en la iniciativa presentada el 11 de diciembre de 2003 por la Senadora Martha Tamayo Morales del Grupo Parlamentario del Partido Revolucionario Institucional, en los términos siguientes:

"...EXPOSICION DE MOTIVOS

En iniciativa presentada por la suscrita ante la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, el 23 de enero de 2002, propuse el establecimiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, organismo que tendría natural cabida en el Código Fiscal de la Federación, por ser el cuerpo de leyes sustantivo de la materia fiscal y base del procedimiento contencioso administrativo.

Habida cuenta de que tal organismo amerita una regulación orgánica y conceptual, toda vez que el propio artículo 18-B, de aquel Código impositivo, señala de manera expresa que los alcances, funciones y organización de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se contemplarán en la Ley Orgánica respectiva en cumplimiento a tal derivación y buscando dar a tal institución la plenitud debida de un marco regulatorio, es que se realiza la presente iniciativa de ley.

Al efecto, es conveniente tener presente la motivación de la iniciativa primera cuando establece que la jurisdicción contenciosa administrativa, que comprende la fiscal, tiene más de 75 años de fructífera y positiva vida del originalmente denominado Tribunal Fiscal de la Federación.

Y corresponde a la línea de pensamiento que dio lugar al establecimiento del Consejo de Estado Francés, aunque la evolución de esta figura en nuestro país se ha apartado de aquella institución para cobrar su propia fisonomía como organismo autónomo y de plena jurisdicción.

Sin embargo, el acceso a la justicia fiscal y administrativa enfrenta diversas dificultades que aleja esta magnífica instancia de impartición de justicia de los gobernados a quien está destinada precisamente esta jurisdicción.

Como es el caso de causantes de bajos recursos económicos que no pueden pagar los servicios profesionales de asesoría y representación, así como los gobernados que se allanan por desconocimiento o porque resulta más

complicado, y tardado someter a juicio sus asuntos aún cuando sean irregulares o ilegales.

A este propósito han obedecido diversas reformas legales, particularmente aquellas que en el Código Fiscal corresponden al reconocimiento expreso de los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de las facultades de las autoridades fiscales, destacando en este último apartado la reciente inclusión, en el artículo 33, de la institución de los Síndicos, como representantes de los contribuyentes, quienes por la reforma vigente a partir del año 2002, "podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales" respecto de los asuntos que les sean planteados por sus representados.

Este ensayo se inscribe dentro de las formas de procuración de justicia, conocidas como de "justicia retenida", esto es, mediante mecanismos o instancias dentro de la esfera de la propia autoridad que tiene un interés oponible al particular, las cuales no han sido eficaces, puesto que no existe motivación de parte de la autoridad para su atención o por el contrario, existe un propósito expreso de contradecir los intereses del ciudadano del caso.

Lo anterior se comprueba con el hecho de que se han redactado 13 normas que si bien fueron divulgadas por el Servicio de Administración Tributaria no fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación, por lo que dichas normas sólo serían obligatorias para los propios Síndicos que aceptaran el encargo y para los responsables de administrar el referido programa sin derivar vinculación jurídica para las agrupaciones proponentes o designantes de tales Síndicos, y menos aún para las autoridades fiscales no relacionadas o comprometidas con la expedición de tales normas. De estas circunstancias ha derivado que esta institución no haya operado en la medida esperada, en detrimento del generoso espíritu que alentó su creación.

En otros países, esta preocupación por reforzar los derechos y las garantías del causante como contrapartida natural a su obligación constitucional, de contribuir al sostenimiento del Estado y al financiamiento de los gastos públicos, se ha expresado mediante diversos mecanismos que, en lo general, coinciden con la emisión de un estatuto de reconocimiento de los derechos básicos de los contribuyentes en sus relaciones con la administración tributaria; tal es el caso de la Ley Española de 1998 que enumera las garantías fundamentales de los causantes y, correlativamente, la obligación de las autoridades de respetarlas y prestar la información y asistencia necesaria para el debido cumplimiento de la responsabilidad de los particulares, creándose en paralelo a estas normas el Consejo para la

Defensa del Contribuyente como órgano asesor del Secretario de Estado, pero dotado de la máxima autonomía y de la independencia que se requiere para el conocimiento y resolución de los asuntos que se le encomiendan.

Si bien otras instituciones similares han surgido y se vienen perfeccionando en diversas repúblicas latinoamericanas, es en los países anglosajones donde se ha alcanzado una evolución mayor y más avanzada mediante la creación de instituciones autónomas, protectoras de las garantías y los derechos de los contribuyentes.

Destacan, así en los Estados Unidos de Norteamérica, donde se erigió a nivel federal desde el año de 1979, la Oficina del Ombudsman del Contribuyente, que a través de los sucesivos avances se convirtió en el abogado del causante, con una mayor capacidad de gestión y, a partir de 1998, en el abogado nacional de los contribuyentes, con una absoluta independencia de la Oficina Recaudadora de Impuestos en cuanto a su designación, ya que su nombramiento lo realiza directamente el Secretario.

También es importante destacar en nuestro país el avance de las entidades federativas en la materia contencioso administrativa, ya que existen en cuatro estados de la República la figura del defensor del contribuyente, esto les permite disminuir de 65 a 75% el número de asuntos litigiosos, en virtud de que cuentan con facultades para dirimir las controversias por la vía de la conciliación previo a la interposición de demandas en representación de los ciudadanos, lo que ha permitido reducir importantemente el número de conflictos de este tipo.

Somos de la opinión de que en nuestro país ha llegado el momento de crear un órgano de esta naturaleza, que surja por mandato y designación del Poder Legislativo, en este caso, a través de propuesta y nominación a cargo del Senado de la República, con ratificación por parte de la Cámara de Diputados, y que tenga la responsabilidad de informar anualmente y de comparecer siempre que sea requerido ante las Cámaras del Congreso de la Unión, en forma y términos que determine la ley.

Siguiendo esas prácticas suficientemente exploradas de orden jurídico vigente, se propone denominar a la persona asignada tal función, Procurador de la Defensa del Contribuyente, aún cuando la competencia y su actuación, comprende tanto la materia administrativa que es el género de donde viene lo fiscal, como lo impositivo propiamente dicho, ya que tal denominación ilustra la parte más sentida de los reclamos de los gobernados que son los conflictos fiscales; por otro lado, el Estado como contraparte constituye un ente ante el cual los ciudadanos se encuentran en desventaja natural y lo que surte el

derecho del ciudadano a un orden jurídico que le garantice una defensa eficiente es precisamente, esa condición de desventaja, y el hecho de que es contribuyente de los gastos de dicho ente superior.

Además se concibe como una figura dotada de plena autonomía de gestión puesto que de esta forma se garantiza la independencia de la autoridad para actuar en defensa de los derechos de los ciudadanos, así mismo, en esta iniciativa se dota al organismo de los elementos indispensables para el cumplimiento de dicha responsabilidad, se puntualizan sus funciones y la de los asesores jurídicos, así como los requisitos que deben reunir para su designación, los procedimientos que se seguirán para su nombramiento y eventual remoción, así como, el término que durara en su encargo.

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en lo dispuesto en los artículos 71, fracción II y 72, inciso h) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los artículos 55, fracción II, 62, 63 y demás relativo y conexos del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, nos permitimos someter a su consideración la aprobación de la presente iniciativa de Ley Orgánica de la Procuraduría de a Defensa del Contribuyente...”

De lo anterior, tenemos que la Senadora Tamayo expuso como principales motivos para la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

- Acceso a la justicia fiscal alejada de los contribuyentes de bajos recursos que no pueden pagar los servicios profesionales de asesoría y representación.
- Desconocimiento y complejidad de las leyes fiscales.
- Tardanza en la impartición de justicia.
- Existencia de la figura del Ombudsman Fiscal en países como España (Consejo para la Defensa del Contribuyente) y Estados Unidos de América (Oficina del Ombudsman del Contribuyente).

Siendo importante destacar que si bien en el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, se contempló a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como el organismo garante de los derechos del contribuyente en materia fiscal y administrativa, su Ley Orgánica acotó su actuación a asuntos relacionado exclusivamente con la emisión de actos de autoridades fiscales federales,

incluyendo las coordinadas en impuestos federales y organismos fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

III.2 Naturaleza Jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

No obstante que el segundo párrafo del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación señala que la Procuraduría es un organismo autónomo, con independencia técnica y operativa, lo cierto es que el artículo 2, primer párrafo⁹⁰ de su Ley Orgánica, precisa que dicha institución es un organismo público descentralizado no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión.

Debiendo resaltarse que al no estar sectorizada, el régimen presupuestal de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no se ceñirá a lo dispuesto para tal efecto en el artículo 51⁹¹ de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, en el sentido de que la elaboración de su presupuesto, tenga que sujetarse a los lineamientos generales que en materia de gasto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la correspondiente Coordinadora de Sector.

Máxime y que el legislador estableció que el presupuesto de la Procuraduría será elaborado directamente por ésta, *“...con sujeción a las disposiciones contenidas en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y será enviado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para su incorporación, en los términos de los criterios generales de política económica, en*

⁹⁰ Artículo 2.- La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión.

⁹¹ ARTICULO 51.- En la formulación de sus presupuestos, la entidad paraestatal se sujetará a los lineamientos generales que en materia de gasto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así como a los lineamientos específicos que defina la Coordinadora de Sector. En el caso de compromisos derivados de compra o de suministro que excedan al período anual del presupuesto, éste deberá contener la referencia precisa de esos compromisos con el objeto de contar con la perspectiva del desembolso a plazos mayores de un año.

el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación. Una vez aprobado su presupuesto, la Procuraduría lo ejercerá directamente...”, cuestión que resulta exactamente idéntica al régimen presupuestal con que contó el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según el artículo 1º⁹² de la Ley Orgánica vigente hasta el 10 de diciembre de 2010.

De lo anterior se infiere que aún y cuando la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no cuenta con una autonomía constitucional, como el Instituto Federal Electoral, el Banco de México, la Comisión Nacional de Derechos o el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, como organismo descentralizado no sectorizado cuenta con un amplio margen de autonomía, gestión y funcionalidad para el ejercicio de las facultades, así como para elaborar y ejercer el presupuesto con el que habrá de lograr su cometido.

III.3 Designación del Procurador y del Órgano de Gobierno.

El artículo 8 de la Ley Orgánica iniciada por la Senadora Tamayo proponía que el Titular del Organismo fuera designado por el Senado de la República y ratificado por la Cámara de Diputados.

Artículo 8.- El nombramiento del Procurador de la Defensa del Contribuyente, lo hará el Senado de la República y se someterá a la ratificación de la H. Cámara de Diputados. En periodo de receso, estas atribuciones corresponderán a la H. Comisión Permanente.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente durará en su encargo seis años y podrá ser ratificado para un segundo periodo. Sólo podrá ser destituido y sujeto a responsabilidad por decisión del Congreso de la Unión,

⁹² Artículo 1o. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que esta Ley establece...El proyecto de presupuesto del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa será elaborado por la Sala Superior de dicho Tribunal, con sujeción a las disposiciones contenidas en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y será enviado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para su incorporación, en los términos de los criterios generales de política económica, en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Una vez aprobado su presupuesto, el Tribunal lo ejercerá directamente.

por las causas y conforme a los procedimientos previstos en el Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Cuestión que cambió en la Ley Orgánica publicada el 4 de septiembre de 2006, pues en su artículo 9, primer párrafo, se dispuso que el Procurador sería designado por el Senado de la República, o en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, de entre la terna que para tal efecto sometiera el Presidente de la República.

Artículo 9.- La designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente, será realizada por el Senado de la República o, en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, de entre la terna que someta a su consideración el Presidente de la República.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente durará en su encargo cuatro años y podrá ser ratificado para un segundo período. Podrá ser destituido y sujeto a responsabilidad por las causas y conforme a las disposiciones aplicables de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, sin perjuicio de la responsabilidad penal en que pudiere incurrir.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente, durante el ejercicio de su encargo, no podrá desempeñar ningún otro cargo público, de elección popular, empleo o comisión, salvo que se trate de actividades estrictamente académicas.

Siendo de destacarse que dentro del proceso legislativo de la Ley Orgánica, se adicionó a la estructura orgánica de la Procuraduría, un órgano de gobierno conformado, además del Procurador, por seis consejeros independientes que serían designados por el Senado de la República o bien, en caso de receso, por la Comisión Permanente, según se desprende de la lectura realizada al artículo 12 de la ley en comento.

Artículo. 12.- El Órgano de Gobierno de la Procuraduría es un cuerpo colegiado que se integra de la siguiente manera:

I...

II.- Seis consejeros independientes, los cuales serán designados por el Senado de la República o, en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión.

De lo anterior tenemos que el legislador aprobó con fecha 27 de abril de 2006⁹³, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en cuyos artículos 9, primer párrafo, y 12, fracción II, se establecía:

- Que la designación del titular de un organismo descentralizado no sectorizado de la Administración Pública Federal, como es el caso de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, fuera realizada por el Senado de la República de entre la terna que presentara el Presidente de la República.
- Que el órgano de gobierno de un organismo descentralizado no sectorizado de la Administración Pública Federal, como es el caso de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, estaba constituido por seis consejeros independientes designados por el Senado de la República o, en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, sin intervención alguna por parte del Ejecutivo Federal.

III.4 Observaciones del Presidente de la República a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Con fecha 21 de junio de ese mismo año y en uso de la facultad que le confiere el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el entonces Presidente de la República, Vicente Fox Quesada, envió diversas observaciones al Senado de la República, respecto a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, precisándose entre otros aspectos, que los artículos 9º, primer párrafo y 12, fracción II, resultaban contrarios a la Constitución Federal, al disponer la participación del Senado en el

⁹³ Ver Gaceta Parlamentaria del martes 25 de abril de 2006.

nombramiento del Procurador y de los seis consejeros independientes que conformaban junto con aquél el órgano de gobierno de la Procuraduría.

Lo anterior en virtud de que la colaboración entre poderes para el nombramiento de servidores públicos, sólo puede darse cuando exista precepto constitucional expreso que la imponga, lo cual no acontecía en el caso del titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y los integrantes de su órgano de gobierno.⁹⁴

Dichas observaciones fueron turnadas a las Comisiones Unidas de Justicia y de Estudios Legislativos Segunda del Senado de la República, mismas que fueron desestimadas, pues si bien es cierto que en términos de lo dispuesto en el artículo 89, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Ejecutivo Federal puede nombrar libremente a los servidores públicos de la administración pública federal, tal facultad se acota cuando existe un procedimiento de nombramiento específico previsto en alguna Ley.

Luego, si la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establecía un procedimiento específico para la designación de su titular y órgano de gobierno, las observaciones realizadas por el Presidente de la República resultaban erróneas e infundadas, por lo que se estimaba conveniente mantener el esquema de nombramiento planteado en el proyecto original de ley, toda vez que la participación del Senado de la República hacía posible la autonomía autárquica del órgano de gobierno de la Procuraduría.⁹⁵

En tal virtud, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, en los términos aprobados inicialmente por el Poder Legislativo.

⁹⁴ Ver Gaceta Parlamentaria del martes 25 de abril de 2006.

⁹⁵ Ver Gaceta Parlamentaria del martes 25 de abril de 2006.

III.5 Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006.

Al no haberse atendido las observaciones del Presidente de la República en cuanto al procedimiento de nombramiento del Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y designación de los seis consejeros independientes que junto con aquél conforman el órgano de gobierno de ese descentralizado no sectorizado, el Procurador General de la República interpuso la acción de inconstitucionalidad que quedó radicada ante el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el expediente A.I. 38/2006, y en la cual se solicitó la invalidez de los artículos 9, primer párrafo y 12, fracción II, de la Ley Orgánica en estudio, bajo el argumento de que los citados dispositivos legales vulneraban los artículos 49, 89, fracción II y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que:⁹⁶

i) Aun cuando los organismos descentralizados gozan de personalidad jurídica y patrimonios propios, incluso de cierta autonomía de gestión en el desarrollo de sus funciones, no significa que su actuación esté libre o exenta del poder de control del Ejecutivo, ya que la Administración pública es una sola, y se encuentra, en su totalidad, en la esfera y bajo la dirección del Poder Ejecutivo, tal y como se colige del contenido de la jurisprudencia número P./J. 97/2004, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo XX, septiembre de 2004, pagina 809, cuyo rubro y texto es el siguiente: 'ORGANISMOS PÚBLICOS DESCENTRALIZADOS, AUN CUANDO SON AUTÓNOMOS ESTÁN SUBORDINADOS A LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL DE MANERA INDIRECTA'. Luego, si en términos del artículo 2° de su Ley Orgánica, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, es de concluirse que la misma, de manera indirecta, se

⁹⁶ *Cfr.* Resultando Segundo de la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006, resuelta en sesión de 28 de febrero de 2008 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

encuentra subordinada al Poder Ejecutivo Federal, en términos del artículo 90 de la Constitución Federal.

ii) Los artículos 9º, párrafos primero y segundo y 12, fracción II, resultan contrarios a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues por un lado disponen que la designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente estará a cargo del Senado de la República o de la Comisión Permanente, de entre la terna que proponga el Presidente de la República y, por el otro, que los consejeros integrantes del órgano de gobierno de dicho organismo serán designados por la Cámara de Senadores o, en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, situación que resulta contraria al principio de división de poderes, a la facultad de libre nombramiento del Presidente de la República, así como a las bases constitucionales respecto a la organización de la administración pública paraestatal.

iii) Que si bien la división de poderes no opera de manera tajante y rígida, sino que ha sido modulada con numerosas excepciones con el fin de establecer un adecuado equilibrio de fuerzas entre los poderes federales, lo cierto es que dichas excepciones deben constar expresamente en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, situación que se ve reflejada en el proceso legislativo (artículos 72 y 89, fracción I), la aprobación de tratados (artículo 76, fracción I), la ratificación de nombramientos presidenciales por el Senado (artículo 76, fracción II), la salida de tropas fuera del país (artículo 76, fracción III), la disposición de la Guardia Nacional fuera de sus estados (artículo 76, fracción IV), la designación de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia (artículos 76, fracción VIII, y 89, fracción XVIII) y la aprobación del Presupuesto de Egresos de la Federación (artículo 74, fracción IV). Asimismo, el principio de división de poderes encuentra excepción en determinados casos en que la atribución concedida a un determinado Poder resulta estrictamente necesaria para hacer efectivas las facultades que le son exclusivas, tal como se explica en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda

Sala, volúmenes 151-156, tercera parte, página 117, cuyo rubro es: 'DIVISIÓN DE PODERES, SISTEMA CONSTITUCIONAL DE CARÁCTER FLEXIBLE.', teniendo como ejemplos de ello las facultades concedidas al Presidente de la República para legislar (artículos 29, 131), para reglamentar leyes (artículo 89, fracción I) o para conceder indultos (artículo 89, fracción XIV); las facultades concedidas al Poder Legislativo para admitir nuevos estados, formar nuevos estados, crear y suprimir empleos públicos de la Federación, declarar la guerra, conceder licencia al Presidente de la República, designar a quien debe sustituirlo, en forma interina o provisional, y aceptarle la renuncia (artículo 73, fracciones I, III, XI, XII, XXVI, y XXVII) para conceder amnistías (artículo 73, fracción XXII); declarar que ha lugar a proceder penalmente contra los servidores públicos que incurran en delito (artículo 74, fracción V) o erigirse en jurado de sentencia para conocer en juicio político (artículo 76, fracción VII), y III), o bien, al Poder Judicial, para expedir reglamentos y acuerdos generales que le competen y los acuerdos generales para la adecuada distribución de sus asuntos (artículos 94 de la Constitución y 11, fracciones II, IV y XXI, y 81, fracción II, de la Ley Orgánica del mencionado poder), pudiendo nombrar, promover y cambiar al personal de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y designar, adscribir y cambiar a los Jueces de Distrito y Magistrados de Circuito y al Consejo de la Judicatura Federal (artículo 100 constitucional).

iv) En ese contexto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece las facultades que tiene el Presidente de la República, las que se pueden clasificar en legislativas (29, 71 y 131, segundo párrafo, constitucional), jurisdiccionales (89, fracción XIV) y administrativas, entre las que se destacan, para efectos del presente estudio, las relativas a nombramientos, establecidas en el artículo 89, fracciones II, III, IV, V y IX de la Carta Magna.

v) Los nombramientos atribuidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al Presidente de la República pueden clasificarse en tres grupos: --- a) Nombramientos absolutamente libres: Entre éstos se encuentran los nombramientos que se hagan de los secretarios de despacho y demás

funcionarios o empleados de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en la Ley (artículo 89, fracción II); - -- b) Nombramientos sujetos a ratificación del Senado o, en su caso, de la Comisión Permanente: El Presidente de la República designa, con ratificación del Senado, al Procurador General de la República (artículo 89, fracción IX); a los ministros, agentes diplomáticos y cónsules generales (artículo 89, fracción III); a los coroneles y demás oficiales superiores del Ejército, Armada y Fuerza Aérea nacionales, y a los empleados superiores de Hacienda (artículo 89, fracción IV), y - -- c) Nombramientos que deben hacerse conforme a lo dispuesto en la Ley: El Presidente de la República puede nombrar a los oficiales del Ejército, Armada y Fuerza Aérea nacionales, con arreglo a las leyes (artículo 89, fracción V), y a todos aquellos funcionarios que de conformidad con la legislación secundaria tengan que ser designados por el Titular del Ejecutivo Federal (artículo 89, fracción II).

vi) Por tanto, fuera de los casos expresamente previstos en la Constitución, la Ley ordinaria no puede facultar a las cámaras del Congreso de la Unión a intervenir en el nombramiento de funcionarios de un órgano de la Administración Pública Federal, ya que las cámaras no pueden tener más atribuciones que las expresamente señaladas en la propia Ley Suprema, criterio que incluso ha sido recogido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia cuyo rubro precisa: 'PODERES DE LA FEDERACIÓN. LAS ATRIBUCIONES DE UNO RESPECTO DE LOS OTROS SE ENCUENTRAN LIMITATIVAMENTE PREVISTAS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LAS LEYES QUE A ELLA SE AJUSTAN', sin que sea óbice para ello que el artículo 89, fracción II, de la Constitución Federal prevea la posibilidad de que el nombramiento de determinados funcionarios se determine en la ley secundaria, pues tal disposición debe interpretarse en el sentido de que será otro funcionario, distinto al Presidente de la República, quien autorice el nombramiento de otros empleado de la Unión, con el fin de que el Titular del Ejecutivo Federal no tenga que intervenir de manera personal en todos los nombramientos y remociones, pues se insiste, la

participación de dos poderes en el nombramiento de un funcionario debe estar prevista a nivel constitucional.

vii) El titular del Poder Ejecutivo Federal es el encargado de la dirección administrativa del país. Por tanto, es a él a quien compete elegir y designar a las personas que, por su capacidad y nivel de especialización en las diversas ramas de la administración pública, lo auxiliarán en dicha tarea, sin que ello implique la injerencia de otro poder, pues lo contrario significaría transgredir el principio de división de poderes, estatuido en el precepto 49 de la Constitución Federal.

viii) En consecuencia, el legislador federal, al haber redactado en el sentido en que lo hizo, los artículos 9º, párrafos primero y segundo, y 12, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, menoscaba la facultad exclusiva del Ejecutivo Federal de nombrar y remover libremente a sus colaboradores y, por ende, lesiona el postulado fundamental de división de poderes. De igual forma y en relación a la posibilidad de que el Procurador sea ratificado en su cargo por un nuevo periodo, dicha ratificación se deberá llevar a cabo única y exclusivamente por el Ejecutivo Federal, sin que el Senado de la República pueda tener participación alguna, ya que dicho órgano legislativo no puede tener más intervención en los nombramientos de servidores públicos que los expresamente ha previsto la Ley Fundamental.

ix) Que en todo caso, el artículo 90 Constitucional prevé que el Presidente de la República se auxiliará de la Administración Pública Federal para la atención y el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, señalándose expresamente que por lo que toca a las entidades paraestatales, la Ley Orgánica definirá “la intervención del Ejecutivo Federal en su operación”; y que las “leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal”, con lo que se corrobora que la Ley Fundamental dispone la intervención del Ejecutivo en la operación de las entidades paraestatales, mas no así del Poder Legislativo.

x) En este contexto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra dentro del Poder Ejecutivo, pues se trata de un organismo descentralizado que tiene encomendada la ejecución de una ley, como lo es la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, función que compete en exclusiva al Poder Ejecutivo, lo que implica que la designación de sus directivos la debe hacer el Presidente de la República. En tal virtud, no es válido que la designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente ni de los consejeros de su órgano de gobierno sea realizada por el Senado de la República, pues para realizar las funciones que le encomienda la referida Ley Orgánica no hay una participación con el Poder Legislativo Federal.

xi) Los artículos 9º, párrafos primero y segundo, y 12, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, despojan totalmente al Poder Ejecutivo de la facultad de libre nombramiento con que cuenta, al señalar que será el Senado de la República quien designe al Procurador de la Defensa del Contribuyente, de entre la terna que le someta el Presidente de la República, sin contar con el sustento constitucional para ello, situación que también acontece respecto a los consejeros de dicho descentralizado y los cuales serán designados de manera exclusiva por el Senado de la República, excluyendo totalmente de ese proceso de designación al Presidente de la República. Conforme a lo anterior, resulta inconstitucional que el Congreso de la Unión haya determinado en las normas que aquí se impugnan que el órgano de gobierno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se integrará con consejeros independientes designados en su totalidad por la Cámara de Senadores o, en su caso, por la Comisión Permanente, ya que de las decisiones de dicho órgano serán tomadas siempre por los votos de dichos consejeros nombrados por el Senado, sin que participen representantes del Poder Ejecutivo, lo que se traduce en una intromisión dominante y decisiva del Poder Legislativo sobre el Poder Ejecutivo.

Los anteriores puntos de controversia han sido resumidos por los estudiosos de la manera siguiente:

“...Ha sido azaroso el proceso de creación de este nuevo órgano conocido como el primer ombusman mexicano en materia fiscal. Si bien fue promulgada por el anterior Presidente de la República la Ley Orgánica de la PDC, desde el 29 de agosto de 2006, después de un primer veto formuló el titular del Ejecutivo y que condujo un nuevo proceso legislativo, la naciente ley se enfrentó a una acción y controversia constitucionales promovidas por el propio Ejecutivo Federal. El tema de inconstitucionalidad planteado en estas acciones consistía sustancialmente en que la forma de designación del titular de la Procuraduría, así como de sus seis consejeros independientes, establecido en los artículos 9 y 12 de la ley, vulneraba el principio de división de poderes, al permitir que el Senado de la República interviniera e incluso realizara la designación de funcionarios de un organismo público descentralizado, el cual es desde luego un órgano de la administración pública descentralizada paraestatal...”⁹⁷

Del mismo modo, el Procurador General de la República, en la misma acción de incondicionalidad, propuso la invalidez del artículo 5º, fracción VII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente⁹⁸, y el cual obligaba a su titular a informar anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de su función y comparecer siempre que sea convocado para ese efecto, ante el Pleno o las Comisiones camerales correspondientes, pues en su opinión, dicho artículo resultaba contrario a lo dispuesto en el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al imponer a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, órgano descentralizado de la Administración Pública Federal, que depende del Poder Ejecutivo, la obligación de presentar un informe anual al Congreso de la Unión, sobre el ejercicio de su función, no obstante que para que un poder rinda un informe a otro, tal obligación debe constar expresamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos criterio que incluso fue reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en

⁹⁷ Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *La Procuraduría de Defensa del Contribuyente y el Sistema Fiscal Mexicano*, Práctica fiscal laboral y legal-empresarial -- Año 18, no.520 (oct. 2008) pp. A17-A22.

⁹⁸ Es de señalarse que este artículo no fue señalado por el Presidente de la República en las observaciones que fueron remitidas a la Cámara de Senadores el 21 de junio de 2006.

Pleno, en la tesis aislada P. CLIX/2000, visible en la página 28, del Tomo XIII, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, septiembre 2000, cuyo rubro establece: --- “INFORMES ENTRE PODERES. SÓLO PROCEDEN CUANDO, DE MANERA EXPLÍCITA O IMPLÍCITA, ESTÉN CONSIGNADOS EN LA CONSTITUCIÓN”. Máxime y que de acuerdo al numeral 69 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el Presidente de la República quien tiene la obligación de presentar al Congreso de la Unión, por escrito, un informe anual del estado que guarda la Administración Pública Federal y en la cual se incluyen los organismos descentralizados, tal y como es el caso de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Por su parte, el Ejecutivo Federal, a través de su Consejero Jurídico, al momento de rendir el informe relativo a la acción de inconstitucionalidad interpuesta por el Procurador General de la República, lejos de manifestar argumentos que soportaran la constitucionalidad de la norma impugnada, señaló que en términos de lo dispuesto en el apartado C del artículo 72 de la Norma Fundamental, se vio obligado a promulgar y ordenar la publicación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, pero que en el fondo coincidía en que 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, resultaban contrarios al principio de división de poderes sostenido en el numeral 49 de la Carta Magna.⁹⁹

Asimismo, la Cámara de Senadores, por conducto del Presidente de la Mesa Directiva, en su informe respectivo, sostuvo la constitucionalidad de los preceptos cuya invalidez solicitó el Procurador General de la República, aduciendo que:¹⁰⁰

⁹⁹ *Cfr.* Resultando Quinto de la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006, resuelta en sesión de 28 de febrero de 2008 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

¹⁰⁰ *Cfr.* Resultando Sexto de la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006, resuelta en sesión de 28 de febrero de 2008 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

a) Es falso que se violente el principio de división de poderes previsto en el artículo 49 Constitucional, toda vez que dicho precepto únicamente establece que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, y que no podrá reunirse dos o mas de dichos Poderes en una sola persona, ni depositarse el legislativo en un individuo, salvo en el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, consecuentemente, no puede hablarse de violaciones a ese principio constitucional, pues la litis se refiere única y exclusivamente a la facultad de nombramiento de diversos servidores públicos.

b) Que no existe ninguna disposición a nivel constitucional que limite la facultad del legislador para establecer en una ley secundaria la participación de dos poderes para el nombramiento de determinados servidores, por lo que cuando la Constitución no establezca una forma determinada de hacer el nombramiento de un determinado funcionario público, el poder legislativo, puede señalar un modo determinado de nombrarlo.

c) Que la designación de los seis consejeros que integran el órgano de gobierno de la misma, dado el ámbito de sus atribuciones consistentes en la protección y defensa del gobernado frente a los actos emitidos por autoridades fiscales, no pueden dejarse libremente a la voluntad del Ejecutivo Federal.

d) Que la finalidad de establecer la intervención de dos poderes en la designación del Titular y órgano de gobierno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es la de dotar a ese descentralizado de una mayor autonomía, pues sería absurdo que el “ombudsman” en materia fiscal, fuera designado libremente por el Presidente de la República, porque de lo contrario se hubiera convertido en un esquirol del Poder Ejecutivo, aunado al hecho de que dicha institución se convertiría en Juez y Parte, impidiendo que cumpla con su fin, que es garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, pues el Procurador y Consejeros, dejarían de ser independientes, al estar sujetos al poder de mando del Ejecutivo Federal.

e) Que el Poder Legislativo tiene la facultad de fijar las bases jurídicas necesarias para el eficaz funcionamiento de los órganos desconcentrados, como en el caso concreto ocurre con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sin que esto atente contra el orden constitucional, al contrario, es un apoyo objetivo al adecuado desempeño que debe realizar el Procurador, titular de dicho organismo.

f) Que es la propia Constitución la que faculta al Congreso a legislar en el nombramiento de funcionarios de la administración, con base en los artículos 90, 89 fracción II, y 73, fracciones XI y XXX, de la Constitución Federal.

g) Que al imponerse a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la obligación de presentar un informe anual al Congreso de la Unión, sobre el ejercicio de su función, no se vulnera el Principio de División de Poderes contenido en el artículo 49 Constitucional, pues dicha Procuraduría es un organismo descentralizado dotado de autonomía, pero no así un Poder de la Unión.

h) Que el artículo 93, segundo párrafo, de la Carta Magna, precisa que los organismos descentralizados federales pueden comparecer ante el órgano legislativo para informar, cuando se discuta una Ley o se estudie un negocio concerniente a sus respectivos ramos o actividades.

i) Que en ningún momento se subordina el trabajo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a los intereses del Poder Legislativo, pues éste no se inmiscuye en el trabajo de dicho organismo y mucho menos genera algún tipo de subordinación, dado que lo único que se requiere es tener la información de la materia actualizada, para poder desarrollar el trabajo legislativo correspondiente, amén de que existe la facultad del Congreso para solicitar los informes necesarios o adicionales al poder ejecutivo, a fin de enterarse del estado que guarda la Administración Pública del Estado e incluso solicitar la comparecencia de algún

funcionario, y así poder analizar con mayor conocimiento el informe, tal como lo establece el artículo 93 de la Constitución, en relación con los dispositivos legales 7, párrafo cuarto, 45, 97 y 98 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, y artículo 53 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo, la Cámara de Diputados, por conducto del Presidente de su Mesa Directiva, sostuvo la constitucionalidad de los artículos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuya invalidez fue solicitada, sosteniendo esencialmente lo siguiente:

1°. Que el Congreso de la Unión se encuentra constitucionalmente facultado para expedir las leyes necesarias que garanticen el derecho a los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, sin que dichas facultades tengan limitación alguna, es decir, el Congreso de la Unión tiene la facultad de expedir los ordenamientos necesarios que cumplan con tales objetivos, y dicha facultad puede comprender tanto cuestiones sustantivas como orgánicas, pues cuenta con facultades para expedir leyes y crear órganos administrativos descentralizados.

2°. Que al ser la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente el órgano encargado de brindar protección a los contribuyentes, y a efecto de que el mismo goce de la independencia necesaria, el Procurador y los Consejeros que integren el órgano de gobierno deben ser designados con la participación del Senado de la República.

3°. Que como se desprende de la interpretación armónica y sistemática del artículo 90 Constitucional y 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Congreso de la Unión se encuentra facultado para crear, a través de leyes o decretos, organismos descentralizados, por lo que en uso de sus facultades constitucionales, el legislador federal en la ley que se expidió estableció

la naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como organismo público descentralizado, determinando también la manera en que debe designarse a su titular y a los consejeros que integran el órgano de gobierno, por lo que tal decisión no implica una violación al principio de división de poderes. Además, en términos de los artículos 89, fracción II, y 90 Constitucionales, se desprende que también es facultad del Congreso de la Unión establecer en las leyes que expide las relaciones entre los organismos públicos descentralizados y el Ejecutivo Federal, por lo cual los artículos impugnados no violan el principio de división de poderes, en razón de que el legislador exclusivamente se limitó a establecer las relaciones existentes entre el organismo público descentralizado y el Ejecutivo Federal.

4°.- De una interpretación teleológica del artículo 89, fracción II, de la Constitución Federal, se advierte que el Congreso de la Unión se encuentra constitucionalmente facultado para establecer en las normas que expide, la manera en que debe designarse a los empleados de la Unión, distintos de los Agentes Diplomáticos, Secretarios de Despacho y Empleados Superiores de Hacienda, ya que exclusivamente se reservó como facultad del titular del Poder Ejecutivo Federal la designación de los empleados de la unión, cuando en las leyes que expide el legislador no se señale procedimiento alguno para hacerlo ni se determine quién puede hacer tal designación.

5°.- Que el artículo 5, fracción VII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no conculca el artículo 49 Constitucional, pues de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 73, fracciones VII, XXIX y XXX, con relación al 31, fracción IV, todos de la Constitución Federal, el Poder Legislativo Federal cuenta con facultades para crear órganos descentralizados encaminados a que los ciudadanos tengan la certeza jurídica necesaria para cumplir con su obligación de contribuir para los gastos públicos en que residan, en manera proporcional y equitativa, en tal virtud válidamente, en uso de esas facultades, estableció que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente presente un informe anual al

Congreso de la Unión sobre el ejercicio de sus funciones, por la necesidad de conocer el funcionamiento de la citada Procuraduría, dada la naturaleza e importancia de su actividad, amén de que con dicho informe se ayuda a que el Congreso de la Unión establezca de mejor manera las contribuciones que se requieran para satisfacer el gasto público apegándose a los principios constitucionales establecidos en la Carta Magna, sobre igualdad, equidad, legalidad y proporcionalidad.

6°.- Que en términos de los artículos 90 y 93 de la Constitución Federal, en relación con el artículo 23 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se advierte la posibilidad de que los órganos descentralizados rindan un informe al Congreso de la Unión.

III.6 Resolución de la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006.

La acción de inconstitucionalidad A.I. 38/2006 fue desestimada respecto al artículo 9°, párrafo primero, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, relativo al procedimiento para nombrar al titular de dicho descentralizado no sectorizado, pues si bien la mayoría de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación coincidieron en diversa sesión pública de veintiséis de febrero de dos mil siete, en cuanto a que el artículo de mérito resultaba inconstitucional, lo cierto es que no se alcanzó la mayoría calificada de ocho votos exigida en los artículos 105, fracción II, último párrafo, de la Constitución Federal y 72, de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Federal, para declarar la invalidez del artículo 9°, párrafo primero, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En otras palabras, aún y cuando hubo una coincidencia mayoritaria en cuanto a que la designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente correspondía al titular del Ejecutivo Federal y no al Senado de la República, no se

alcanzó el mínimo de ocho votos para declarar inconstitucional el contenido del artículo 9°, primer párrafo, de la Ley Orgánica de ese descentralizado no sectorizado, lo cual tuvo como consecuencia que la acción de inconstitucionalidad 38/2006, fuera desestimada respecto al citado precepto legal.

Sin embargo, la acción de inconstitucionalidad fue fundada y suficiente para declarar la invalidez de los artículos 5°, fracción VII y 12, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, respecto a la designación de los Consejeros y la obligación del Procurador de rendir un informe anual al Congreso, en razón de lo siguiente:

Por lo que toca al artículo 5°, fracción VII, la mayoría de los Ministros integrantes del Pleno de nuestro Máximo Tribunal precisó lo siguiente:

“...el artículo 5°, fracción VII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, al imponer al titular de dicho órgano descentralizado la obligación de presentar un informe anual al Congreso de la Unión, sobre el ejercicio de su función, conculca el artículo 49 de la Constitución Política Federal, pues para hacer vigente el principio de división de poderes, así como la autonomía funcional de cada uno de ellos, con el fin de lograr el necesario equilibrio entre los distintos Poderes, es indispensable que la obligación de rendir informes de uno a otro poder esté consignada en la Constitución Federal, ya sea de manera explícita o implícita, tal como pospone, entre otros, el artículo 69 de la Constitución Federal, que impone al Presidente de la República el deber de asistir a la apertura de sesiones ordinarias del primer período de sesiones del Congreso de la Unión y de presentaren ese momento, ante dicho Poder, un informe por escrito, en el que manifiesta el estado que guarde la administración pública del país.

Lo anterior encuentra apoyo en la tesis del tenor siguiente:

“INFORMES ENTRE PODERES. SÓLO PROCEDEN CUANDO, DE MANERA EXPLÍCITA O IMPLÍCITA, ESTÉN CONSIGNADOS EN LA CONSTITUCIÓN. (Se transcribe)

(...)”

De esta manera, es claro que la necesidad de que sea la propia Constitución Federal la que establezca los casos en que uno de los

Poderes rinda informe ante otro responde a un deseo del Constituyente de salvaguardar el principio de división de poderes comentado y de garantizar el equilibrio en el ejercicio de sus funciones; de donde se sigue que la obligación de los Poderes de rendir informe ante otro ha de encontrar su justificación en sede constitucional, a fin de proteger su naturaleza de autónomos que les otorga la propia Constitución; luego, es claro que no es posible que una ley secundaria, como el artículo 5º, fracción VII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, establezca ese deber de rendir informe de un Poder a otro, pues ello equivaldría a que una norma de menor jerarquía permita que un Poder se sobreponga a otro, en detrimento de su esfera competencial y de su carácter de autónomo, y sobre todo, en franca violación del principio de división de poderes en que se sustenta la organización del Poder Público en nuestro país.

Además, debe recordarse que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente forma parte de la Administración Pública Federal, en términos del artículo 90 Constitucional, en relación con el artículo 2º, primer párrafo, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que rezan textualmente:

“Art. 90. (Se transcribe)

(...)”

En estas condiciones, es dable sostener que, en todo caso, la obligación de informar al Poder Legislativo Federal sobre el desempeño del aludido órgano descentralizado federal corresponde en exclusiva al Presidente de la República como titular de dicha Administración Pública, a través del informe que expresamente le obliga a rendir ante el Congreso de la Unión el artículo 69 de la Constitución Federal, y no al titular de la indicada Procuraduría.

En estas condiciones, como el artículo 5º, fracción VII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece un deber de rendición de cuentas ante el Congreso de la Unión al titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sin que tal obligación esté expresa o implícitamente consignada en la Carta Magna, debe concluirse que tal disposición contraviene el principio de división de poderes consagrado en el artículo 49 de la Constitución Federal, sin que sea óbice para lo anterior la circunstancia de que el artículo 93, segundo y tercer párrafos, de la Ley Fundamental disponga que cualquiera de las Cámaras del Congreso de la Unión puede convocar a los organismos públicos descentralizados, para que rindan informes, respecto de sus funciones, cuando se discuta una ley o se estudie un negocio concerniente a sus respectivos ramos o actividades, y que las Cámaras, a pedido de una cuarta parte de sus miembros, tratándose de los diputados, y de la mitad, si

se trata de los Senadores, tienen la facultad de integrar comisiones para investigar el funcionamiento de dichos organismos descentralizados.

Lo anterior, toda vez que la lectura de ese precepto permite constatar que la facultad que se otorga a las Cámaras del Congreso de la Unión para convocar a los organismos públicos descentralizados para que rindan informe respecto de sus funciones constituye un caso extraordinario acotado a los casos expresamente señalados en ese numeral, a saber, cuando se discuta una ley o se estudie un negocio concerniente a sus respectivos ramos o actividades, luego, tal potestad no puede ser entendida como una atribución de carácter ordinario, sino extraordinaria, que puede ejercerse únicamente en el supuesto antes referido; además, también se contempla la posibilidad de integrar comisiones para investigar el funcionamiento de dichos organismos descentralizados, en los casos de excepción y de acuerdo con la condición de que lo pida una cuarta parte de los miembros de la Cámara de Diputados y la mitad de la Cámara de Senadores, cuestiones que permiten establecer que se trata de situaciones extraordinarias, que no pueden tomarse como la regla general, sino precisamente como una excepción, máxime si se toma en consideración que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, por lo que su vínculo con el Ejecutivo es indirecto y mediato, es decir, no existe una relación ni directa ni de subordinación jerárquica; de aquí que la propia Ley que se combate, expresamente le confiere autonomía de gestión.

En este orden de ideas, ante lo fundado del concepto de invalidez en estudio, lo conducente es declarar la invalidez del 5º, fracción VII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.”¹⁰¹

Mientras que respecto al artículo 12, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la mayoría de los Ministros que integran el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, adoptó el razonamiento siguiente:

El presente asunto implica determinar si es o no válido que a través de una ley se configure un sistema de colaboración entre el Ejecutivo y el Senado para nombrar a uno o varios servidores públicos de un organismo descentralizado, en virtud de que estos organismos, si bien poseen personalidad jurídica, patrimonio propio y gozan de una estructura separada del aparato central del Estado, están vinculados de manera indirecta y

¹⁰¹ Cfr. Considerando Cuarto de la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006, resuelta en sesión de 28 de febrero de 2008 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

mediática con la Administración Pública Federal, dada su función de protección y defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

...

De la interpretación de los artículos 39, 40 y 41, párrafo primero y 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierte que la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo que, a su vez, delegó en el Poder Constituyente la facultad de emitir una Norma Suprema que, sirviendo de base para todo el ordenamiento jurídico mexicano, estableciera los derechos fundamentales mínimos (no únicos) de los gobernados, la forma de gobierno adoptada y, a nivel federal, la creación de los tres Poderes de la Unión, Legislativo, Ejecutivo y Judicial, sus atribuciones, prohibiciones e interrelación entre ellos. Lo anterior, desde luego, sin perjuicio de que, como ha sucedido con el tiempo y la evolución de la sociedad, pudieran llegarse a establecer los organismos constitucionales autónomos, tales como el Instituto Federal Electoral, el Banco de México, la Comisión Nacional de Derechos Humanos y el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, que se han incorporado al texto constitucional.

...

Asimismo, conviene reiterar que la división de poderes también implica un sistema de pesos y contrapesos tendente a evitar la consolidación de un Poder u órgano absoluto capaz de producir una distorsión en el sistema de competencias previsto constitucionalmente o, como consecuencia de ello, una afectación al principio democrático, a los derechos fundamentales, o a sus garantías, como lo establece la Jurisprudencia del Tribunal Pleno P./J. 52/2005, del rubro: "DIVISIÓN DE PODERES. EL EQUILIBRIO INTERINSTITUCIONAL QUE EXIGE DICHO PRINCIPIO NO AFECTA LA RIGIDEZ DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.", cuyo contenido fue transcrito más arriba.

Dicho de otra manera, el principio de cuenta pretende evitar la concentración de atribuciones en un Poder, de manera que avasalle y someta indebidamente a los otros dos, en perjuicio de la integridad del orden constitucional.

...

De esta manera, la separación de los poderes, se insiste, tiene como fin limitar y equilibrar el poder público, a efecto de impedir que un poder se sobreponga a otro y evitar que un individuo o corporación sea depositario de dos o más poderes, con lo cual se establece la premisa de que, en nuestro diseño constitucional, ninguno de los Poderes Públicos posee un poder ilimitado.

...

Ahora bien, aunque las normas constitucionales establecen supuestos en los que a cada poder son otorgadas las atribuciones necesarias para ejercer sus funciones, ello no significa que la distribución de aquéllas siga forzosamente un patrón rígido que únicamente atienda a la lógica formal de cada poder, pues, aunque esto opera en términos generales, existen excepciones y temperancias que permiten la interrelación de los poderes; sin embargo, éstas deben siempre llevarse a cabo dentro del marco que la Constitución Federal establece.

De acuerdo con ello, si bien la autonomía de los poderes públicos implica, en general, la no intromisión o dependencia de un poder respecto de otro, la propia Constitución Federal impone particularidades que tienen por objeto la colaboración de los poderes para la realización de algunos actos o bien el control de ciertos actos de un poder por parte de otro.

...

Una vez precisado lo anterior, este Tribunal en Pleno considera que el artículo 12, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, al establecer que los seis consejeros independientes, que integran el órgano de gobierno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, serán designados por el Senado de la República, o en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, vulnera el principio de división de poderes examinado, así como el contenido del artículo 89, fracción II, de la Constitución Federal, toda vez que en el texto del precepto impugnado no se da intervención alguna al presidente de la República en el proceso de nombramiento de los consejeros independientes, con lo cual se excluye por completo la colaboración entre los dos Poderes de la Unión para el nombramiento o remoción de esos funcionarios, como lo dispone el precepto constitucional en consulta.

Lo anterior cobra relevancia si se toma en consideración el contenido de las funciones que los mencionados consejeros independientes desempeñan, a fin de determinar si la exclusión del Ejecutivo Federal en el nombramiento y remoción de estos funcionarios afecta o no las funciones que el Ejecutivo busca satisfacer a través del quehacer de este organismo público descentralizado, para lo cual es pertinente transcribir, en su parte conducente los artículos 12 y 13 de la propia Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

“Artículo. 12. ...

I. (...)

II. (...)

(...)"

"Artículo 13. El Órgano de Gobierno tendrá las siguientes atribuciones:

I. a VII (Se transcribe)"

Así, del contenido del artículo 12 impugnado se advierte que cada uno de los Consejeros Independientes cuenta con voz y voto y que los nombramientos de Consejero han de recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la materia fiscal y contable, que por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean ampliamente reconocidos y puedan contribuir a mejorar las funciones de la Procuraduría; asimismo, el artículo 13 del mismo cuerpo legal establece que los Consejeros independientes, como integrantes del órgano de gobierno, dotan de un contenido a la actividad que realiza la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ya que se encargan de fijar los lineamientos y aprobar los programas anuales de actividades y las políticas de la Procuraduría, así como el nombramiento de funcionarios y el proyecto de presupuesto de egresos, presentado por el procurador; es decir, otorgan una orientación y sentido a la actuación de ésta, e inclusive vinculan al Procurador con sus decisiones, toda vez que esas actividades entrañan facultades de decisión, pues no se trata de funciones meramente consultivas.

De lo anterior se sigue que, dada la naturaleza de las funciones de los Consejeros Independientes aquí comentadas, y su incidencia en las tareas propias de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se vuelve injustificada la exclusión del Ejecutivo Federal en el proceso de nombramiento y remoción de tales funcionarios, por lo cual debe concluirse que es inconstitucional el artículo 12, fracción II de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, porque teniendo facultades de decisión y administración al interior de la Procuraduría, existe un desplazamiento total del presidente de la República, en el nombramiento de los consejeros independientes; luego, este vaciamiento de facultades vulnera el artículo 89, fracción II, en relación con el diverso artículo 90, ambos de la Constitución Federal.

Además, cabe recordar que en ninguno de los preceptos constitucionales que otorgan facultades exclusivas tanto al Senado como a la Comisión Permanente -artículos 76 y 78, respectivamente, de la Constitución Federal-, ni en algún otro en que se comprendan facultades que en su favor consagre la Norma Fundamental, se prevé la relativa a su participación exclusiva, con exclusión del Presidente de la República, en el nombramiento de titulares de entidades de la Administración Pública

Federal Paraestatal, dentro de las que se incluye a los organismos descentralizados, como en la especie lo es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

De esta manera, es dable afirmar que la anotación en la parte final del artículo 89, fracción II, de la Constitución Federal, que permite que una ley secundaria contemple un procedimiento distinto para el nombramiento de los demás empleados de la Unión, debe interpretarse que tal procedimiento ha de estar enmarcado y limitado por los principios referidos, es decir, salvaguardando el de división de poderes y el de autonomía de cada uno y regulando, en detalle, las facultades y obligaciones que a cada poder señala la propia Constitución, pero sin introducir atribuciones u obligaciones que no estén consignadas en la misma y que supusieran no ajustarse a ella, vulnerando los repetidos principios.

De esta manera, debe apuntarse que atendiendo a la naturaleza del órgano de la administración pública, que en el asunto en estudio es descentralizado, no se justifica la intervención del Senado en el nombramiento de los funcionarios a que se ha hecho referencia.

Lo anterior si se toma en cuenta que el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala:

"Artículo 90. (Se transcribe)".

Al interpretar el numeral en comento, el Pleno del Máximo Tribunal de la República, al resolver la controversia constitucional 1/2001, estableció:

...

Siguiendo los razonamientos expuestos, este Tribunal Constitucional ha determinado que los órganos descentralizados, no obstante su autonomía, están subordinados a la Administración Pública Federal de manera indirecta, por lo cual, se insiste, es claro que no existe justificación alguna para considerar que el Senado pueda en exclusiva nombrar a los servidores públicos de referencia, con la exclusión expresa del Ejecutivo Federal en ese procedimiento, toda vez que el artículo 90 del Pacto Federal no establece tal atribución, ni tampoco se encuentra expresamente contemplada en algún otro mandato constitucional.

En estas condiciones, una vez precisado que correspondía al legislador ordinario establecer formas de colaboración entre poderes en las que, sin extralimitarse en sus funciones, es decir, sin atribuir facultades a un órgano al que constitucionalmente no se le confieren, y sin excluir al Presidente de la República, que constitucionalmente debe intervenir en el nombramiento y, en su caso, remoción de los Consejeros Independientes del organismo descentralizado de referencia, pudiera alcanzarse el objetivo primordial

trazado por la ley de la materia, se impone resolver que el dispositivo en se autoriza solamente a la Cámara de Senadores o, en su caso, a la Comisión Permanente, a intervenir en el procedimiento de designación de los Consejeros Independientes de la procuraduría de la Defensa del Contribuyente, involucra una invasión a la esfera de atribuciones del Poder Ejecutivo, al no estar previsto a nivel constitucional tal circunstancia.

De conformidad con lo expuesto, lo procedente es declarar la invalidez del artículo 12, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada el cuatro de septiembre de dos mil seis en el Diario Oficial de la Federación.

En resumen, la mayoría de los Ministros integrantes del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó inválido el artículo 5°, fracción VII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en razón de que la obligación de los organismos descentralizados de presentar un informe anual al Congreso de la Unión, debe consignarse en la propia Constitución Federal, ya sea de manera implícita o explícita, por lo que no es posible que una ley secundaria, establezca ese deber pues ello equivaldría a que una norma de menor jerarquía permita que un Poder se sobreponga a otro, en detrimento de su esfera competencial y de su carácter de autónomo, y sobre todo, en franca violación del principio de división de poderes en que se sustenta la organización del Poder Público en nuestro país, pues los organismos descentralizados, forman parte de la Administración Pública Federal que encabeza el Presidente de la República, por lo que en todo caso, es este último quien en términos del artículo 69 constitucional debe informar al Congreso de la Unión sobre el desempeño de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sin que sea óbice para lo anterior la circunstancia de que artículo 93, segundo y tercer párrafos, de la Ley Fundamental disponga que cualquiera de las Cámaras del Congreso de la Unión puede convocar a los organismos públicos descentralizados, para que rindan informes, respecto de sus funciones, cuando se discuta una ley o se estudie un negocio concerniente a sus respectivos ramos o actividades, y que las Cámaras, a pedido de una cuarta parte de sus miembros, tratándose de los diputados, y de la mitad, si se trata de los Senadores, tengan la facultad de integrar comisiones para investigar el funcionamiento de dichos organismos descentralizados, pues tal

potestad no puede ser entendida como una atribución de carácter ordinario, sino extraordinaria, que puede ejercerse únicamente en los supuestos antes referidos.

Asimismo, por lo que hace al artículo 12, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el Pleno de nuestro Máximo Tribunal declaró su invalidez, en razón de que era injustificada la exclusión del Presidente de la República, como titular de la Administración Pública Federal, en el nombramiento de los Consejeros Independientes que conformarían el órgano de gobierno de dicha Procuraduría, máxime y que tales funcionarios cuentan con facultades de decisión y administración al interior de ese descentralizado no sectorizado, lo cual vulnera el artículo 89, fracción II, en relación con el diverso artículo 90, ambos de la Constitución Federal.

Siendo por demás conveniente resaltar el voto concurrente que respecto al artículo 12 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, formularon los Ministros José Fernando Franco González Salas y Sergio Salvador Aguirre Anguiano, en el sentido de que aún y cuando la inconstitucionalidad debía extenderse también a la fracción I de dicho precepto legal, lo conveniente era hacer el pronunciamiento respectivo sólo por la fracción II, a efecto de no retrasar más el resultado de la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006:

“(...) en relación con los efectos de tal declaratoria, los suscritos Ministros coincidimos, esencialmente, en que debería declararse la invalidez total del artículo 12 impugnado, y nada más de su fracción II, de conformidad con lo establecido por la fracción IV del artículo 41 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala: ‘Cuando la sentencia declare la invalidez de una norma general, sus efectos deberán extenderse a todas aquellas normas cuya validez depende la propia norma invalidada’; pero en aras de no retrasar más la decisión del asunto, se retiró la propuesta anotada, declarándose inconstitucional únicamente la fracción II del artículo 12 mencionado. (...)”

III.7 Adecuación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a lo resuelto en la Acción de Inconstitucionalidad 38/2006.

Con motivo de la declaratoria de invalidez referida con antelación, los senadores Gustavo Enrique Madero Muñoz, Minerva Hernández Ramos y José Eduardo Calzada Roviroso, integrantes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público del Senado de la República, pusieron a consideración de dicha Soberanía la **“INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTICULOS 5º FRACCIÓN VII Y 12 FRACCIÓN II, PÁRRAFOS PRIMERO Y SEGUNDO, DE LA LEY ORGANICA DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE¹⁰²”**, y en la cual se modificó la obligación del Procurador de informar anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de su función, debiendo comparecer siempre que fuera convocado para ese efecto, ante el Pleno o las Comisiones camerales correspondientes, por la obligación consistente en atender las disposiciones sobre transparencia e información previstas en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, además de proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la información estadística más relevante de sus principales actividades, a efecto de que ésta sea publicada, al menos semestralmente, en el Diario Oficial de la Federación.

Por otra parte, respecto a la fracción II del artículo 12 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la iniciativa en comento previó, en su primer y segundo párrafos, que los seis consejeros independientes que junto con el Procurador formarían el órgano de gobierno de ese descentralizado no sectorizado, serían designados por el Presidente de la República, de entre los representantes de las principales universidades del país, asociaciones profesionales y principales cámaras empresariales que contaran con amplia

¹⁰² Gaceta Parlamentaria del Senado de la República del 1º de abril de 2008.

experiencia en la materia tributaria y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean ampliamente reconocidos y puedan contribuir a mejorar las funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, quedando intocados los restantes párrafos del artículo 12 de la ley de mérito en cuanto a los demás requisitos formales que deben reunir los consejeros independientes, los suplentes de éstos, la duración de su encargo y la calidad de “honorífico” de su respectivo nombramiento.

Siendo que mediante dictamen de fecha 22 de abril de 2008¹⁰³, la iniciativa de reformas en comento fue aprobada en primera lectura por la Cámara Alta del Congreso de la Unión, por lo cual la misma fue turnada a la legisladora para su respectiva aprobación, lo cual aconteció el día 26 de marzo de 2009¹⁰⁴.

En consecuencia, el 7 de septiembre de 2009, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la reforma efectuada por el Poder Legislativo a los artículos 5°, fracción VII, y 12°, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para quedar en los términos en que actualmente se encuentran redactados dichos dispositivos legales.

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I a la VI.-....

VII.- Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta ley le concede. Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta Ley,

¹⁰³ Gaceta Parlamentaria del Senado de la República del 22 de abril de 2008.

¹⁰⁴ Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del 26 de marzo de 2009.

la Procuraduría proporcionará los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, la información sobre sus principales actividades administrativas.

VIII a la XVII.-.....

Artículo 12.- El Órgano de Gobierno de la Procuraduría es un cuerpo colegiado que se integra de la siguiente manera:

I.-

II.- Seis consejeros independientes, los cuales serán designados por el titular del Ejecutivo Federal.

El Presidente de la República preservará un adecuado equilibrio al designar a dichos consejeros, tomando en cuenta a los representantes de las principales universidades del país, a los representantes de asociaciones profesionales, así como a las principales cámaras empresariales. Estos nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la materia tributaria y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean ampliamente reconocidos y puedan contribuir a mejorar las funciones de la Procuraduría.

Al aceptar el cargo cada consejero independiente deberá suscribir un documento donde declare, bajo protesta de decir verdad, que no tiene impedimento alguno para desempeñarse como consejero, así como aceptar los derechos y obligaciones derivados de tal cargo.

Los consejeros independientes deberán cumplir para su nombramiento, los mismos requisitos que el Procurador, exceptuando lo dispuesto en la fracción III del artículo 7.

Cada consejero independiente tendrá un suplente. El suplente se designará junto con el nombramiento del consejero independiente de que se trate. El cargo de consejero es honorífico y durará en su encargo hasta cuatro años.

III.8 Designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente, Órgano de Gobierno y Aprobación del Estatuto Orgánico.

En términos de lo previsto en los artículos Primero y Tercero Transitorios de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la elección y

constitución del Primer Procurador y los seis consejeros independientes se debió haber efectuado dentro de los 30 y 45 días siguientes a la publicación del referido decreto en el Diario Oficial de la Federación, lo cual en la especie aconteció el 4 de septiembre de 2006.

ARTÍCULO PRIMERO.- El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

ARTÍCULO TERCERO.- La elección del primer Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes al inicio de vigencia de esta Ley. Dentro de los siguientes cuarenta y cinco días hábiles a su elección, deberá constituirse el Órgano de Gobierno de la Procuraduría, órgano que deberá expedir su Estatuto Orgánico a más tardar dentro de treinta días siguientes a su constitución. La Procuraduría deberá estar operando y funcionando, a más tardar dentro de los siguientes ciento veinte días al inicio de la vigencia de la presente Ley.

Designación que dejó de realizarse sin justificación legal alguna, pues aún y cuando el Procurador General de la República interpuso la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006 en contra de los artículos 5º, fracción VII, y 12º, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, lo cierto es que el artículo 64, último párrafo¹⁰⁵, de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que la admisión de una acción de inconstitucionalidad no dará lugar a la suspensión de la norma cuestionada, por lo que la misma no podía servir de excusa o pretexto para que el Presidente de la República dejara de enviar, una vez iniciada la vigencia de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente al Senado, la terna de candidatos para ocupar el cargo de Procurador de la Defensa del Contribuyente.

Luego entonces, si la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se publicó el 4 de septiembre de 2006, resulta incuestionable que

¹⁰⁵ ARTICULO 64... La admisión de una acción de inconstitucionalidad no dará lugar a la suspensión de la norma cuestionada.

su titular debió haber sido designado, a más tardar, el 4 de octubre de ese mismo año.

Sin embargo, si la intención del Ejecutivo Federal era la de esperar el resultado de la Acción de Inconstitucionalidad 38/2006 a efecto de nombrar tanto al Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como a los seis consejeros independientes que conformarían junto con aquel su órgano de gobierno, es de destacarse que el 7 de septiembre de 2009, fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación, las reformas efectuadas por el Poder Legislativo a los artículos 5º, fracción VII, y 12º, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, atendiendo a los argumentos expresados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006.

Es decir, no había excusa ni pretexto para que a más tardar el 7 de octubre de 2009, se designara al Primer Procurador de la Defensa del Contribuyente.

No obstante lo anterior, fue hasta el 12 de abril de 2011 cuando el Presidente de la República envió al Senado la terna conformada por Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, Gabriela Ríos Granados y José Miguel Domínguez Camacho, para ocupar el cargo de Procurador de la Defensa del Contribuyente, siendo electa la primera de los citados candidatos para ocupar dicho cargo por un periodo de cuatro años, en sesión ordinaria de fecha 28 de abril de 2011, esto es un año, siete meses y veintiún días, después de publicadas las reformas que salvaban los problemas de inconstitucionalidad de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Ahora bien, tomando como base la fecha en que fue designada la primera Procuradora de la Defensa del Contribuyente, tenemos que el plazo de 45 días hábiles que el artículo Tercero Transitorio de la Ley Orgánica señala para la constitución del órgano de gobierno, esto es, la elección de los seis consejeros

independientes a que se refiere el artículo 12, fracción II, de dicha ley, debió realizarse, a más tardar el 1° de julio de 2011, por lo que ese colegiado tenía, en teoría, hasta el 1° de agosto del mismo año para expedir el Estatuto Orgánico de dicho descentralizado no sectorizado, lo cual en la especie no aconteció, pues el órgano de gobierno aún no ha sido designado por el titular del Ejecutivo Federal.

Sin embargo, la omisión en el nombramiento de los consejeros independientes no ha sido excusa para que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente iniciara sus funciones tal y como lo exigía la sociedad mexicana, incluyendo a los expertos en materia fiscal: “...*Es imprescindible que se ponga en activo este órgano de defensa de los derechos tributarios. La Ley lo exige y la sociedad lo demanda. No puede pasar más tiempo sin que esta procuraduría exista con un titular que sea activo, objetivo y funja como un verdadero abogado en pro de los contribuyentes...*”¹⁰⁶

Ello en virtud que desde el 1° de septiembre de 2011, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente comenzó a prestar sus servicios de asesoría y orientación, representación legal y defensa y recepción de quejas y reclamaciones y de los cuales se hablará más adelante, en las oficinas que se encuentran ubicadas en la calle de Nuevo León 250, Colonia Hipódromo Condesa, en México, Distrito Federal.

¹⁰⁶ López-Bello Moreno, Alfonso I, *La defensa de los derechos del contribuyente, ¿para cuándo?*, El mundo del abogado -- Año 12, no.130 (feb. 2010) pp.34-36.

CAPÍTULO IV

ATRIBUCIONES SUSTANTIVAS Y ESTRUCTURA DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

IV. 1 Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Las atribuciones del organismo descentralizado que nos ocupa se encuentran precisadas en las diecisiete fracciones que conforman el artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Por su parte, el artículo 2, fracción V, 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, agrupan dichas atribuciones de la manera siguiente:

1. Asesoría.
2. Consulta.
3. Representación legal y defensa.
4. Investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones.
5. Propuestas de modificaciones normativas y legales.
6. Identificación de problemas sistémicos.
7. Interpretación de disposiciones legales y emisión de recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias.

IV.1.1 Asesoría.

La fracción I del artículo 5 de la Ley Orgánica, faculta a la Procuraduría para atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales.

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I.- Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales;

Facultad que si bien empata con las atribuciones de sus símiles españoles, debe analizarse con sumo cuidado en el ámbito jurídico mexicano, pues con la

creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no se extinguió la obligación por parte de las propias autoridades fiscales de asesorar al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ni desapareció la unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria encargada de dicha tarea.

Es decir, no se derogaron los artículos 33 del Código Fiscal de la Federación y 14 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, relativos a la asistencia gratuita al contribuyente y las facultades con que cuenta la Administración General de Servicios al Contribuyente para tal efecto, por lo que resulta por demás necesario interpretar el contenido del artículo 5, fracción I, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en forma tal que las facultades de esta Institución no se opongan o dupliquen, con aquellas que son ejercidas por las propias autoridades fiscales en materia de asistencia al contribuyente.

Así pues, bajo el anterior esquema de interpretación, tenemos que el primer punto a resolver es el relativo al término “autoridades fiscales federales” empleado en la fracción en estudio.

El último párrafo del artículo 4 de la Ley Orgánica, precisa que se entiende por autoridades fiscales federales, incluso a las coordinadas respecto de los ingresos fiscales de carácter federal, así como a los organismos federales fiscales autónomos, como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.

Artículo 4 Los servicios que presta la Procuraduría se otorgarán exclusivamente a petición de parte interesada, por el Procurador de la Defensa del Contribuyente, por los Delegados Regionales y por el número de asesores jurídicos suficiente para satisfacer la demanda, debiendo contar mínimamente con un Delegado y el personal jurídico y administrativo necesario por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Las autoridades fiscales federales y los servidores públicos federales, estatales y municipales que estén relacionados o que posean información o documentos vinculados con el asunto del que conoce la Procuraduría, o que por razones de sus funciones o actividades puedan proporcionar información útil, están obligados a atender y enviar puntual y oportunamente, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, la información que les requiera la Procuraduría y la que sea necesaria para el esclarecimiento de los hechos que se investigan. Asimismo, las autoridades fiscales federales estarán obligadas a:

I.- Tener reuniones periódicas con la Procuraduría, cuando ésta se lo solicite, y

II.- Mantener una constante comunicación con el personal de la Procuraduría y, a proporcionarle a ésta, la información relativa a los criterios que respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias y a la aplicación de las normas fiscales, se tenga al interior de las autoridades fiscales, del sentido de las consultas que se le hagan, de los diversos formatos utilizados y su llenado y, en general, de toda la información que requiera la Procuraduría para el cumplimiento de sus funciones.

Las autoridades y los servidores públicos federales, locales y municipales, colaborarán, dentro del ámbito de su competencia, con las funciones y las actividades de la Procuraduría.

El incumplimiento de las obligaciones establecidas en esta Ley dará lugar a las sanciones que en ella se establecen y, en su caso, a la responsabilidad administrativa que se derive de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

Se entiende por autoridades fiscales federales incluso a las coordinadas respecto de los ingresos fiscales de carácter federal, así como a los organismos federales fiscales autónomos, como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.

Es decir, el artículo en comento no nos da un significado de lo que para efecto de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se entiende como “autoridades fiscales federales”. Sin embargo, sí precisa que dentro de éstas se encuentran las coordinadas respecto de los ingresos fiscales de carácter federal, así como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.

Luego, podemos concluir que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá asesorar respecto de actos emitidos por el Servicio de Administración Tributaria y cualesquiera de sus unidades administrativas, ya sean centrales o locales, la Comisión Nacional del Agua por lo que toca a la determinación y liquidación de derechos relacionados con la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales, autoridades hacendarias de los Estados de la República y el Distrito Federal que se encuentren facultadas para determinar y exigir el pago de contribuciones federales en términos de la Ley de Coordinación Fiscal y los respectivos convenios de colaboración suscritos con la Federación, así como por actos emitidos por el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su calidad de organismos fiscales autónomos.

“La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en este apartado se refiere a las autoridades fiscales federales propiamente dichas, entendiéndose por tales de manera ejemplificativa las establecidas en el Código Fiscal de la Federación, la Ley Aduanera y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, tales como las Administraciones Locales, las Aduanas Interiores o la Tesorería de la Federación, pero también las dependencias de los gobiernos estatales y municipales encargados de la recaudación de impuesto coordinados federales tales como, de manera ejemplificativa, el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado, con motivo de los convenios de coordinación fiscal celebrados con entidades federativas. Igualmente, a las resoluciones que por su naturaleza jurídica emiten los organismos fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores que tiene el carácter de créditos fiscales, así como los servidores públicos federales, estatales y municipales que estén relacionados o que posean información o documentos vinculados con asuntos de competencia de la Procuraduría.”¹⁰⁷

Siendo por demás interesante que en materia de impuestos coordinados, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los convenios de

¹⁰⁷ Tamayo Díaz, Enrique Alfredo, *Trascendencia de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la defensa del contribuyente respecto al servicio de asesoría jurídica regulado por la Ley Federal de Defensoría Pública*, Revista del Instituto Federal de defensoría Pública -- Año 2, no.3 (jun. 2007) pp.401-425.

adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, son asimilables a un tratado internacional, en cuanto a la vinculación que con su suscripción se genera en dos niveles de gobierno autónomos , previendo reglas o disposiciones de observancia general para las partes contratantes (Federación y Estados) y obligaciones para los gobernados que están sujetos al cumplimiento de los deberes tributarios objeto de la coordinación.¹⁰⁸

Sin embargo, estimamos que hubiera sido mejor que el legislador especificara la naturaleza de los actos susceptibles de ser conocidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y no únicamente mencionar cuáles son las autoridades que para efectos de la ley orgánica se entienden como autoridades fiscales federales. Es decir, en nuestra opinión, sería mejor que el legislador adoptara un esquema similar al del artículo 14, fracciones I, II y IV¹⁰⁹, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para precisar los actos sobre los cuales habrá de proporcionar sus servicios y no únicamente dar un listado de las que considera como autoridades fiscales.

Máxime que así se le hubiere otorgado plena seguridad y certeza jurídica al contribuyente en cuanto a que los actos que son materia de asesoría ante la Procuraduría, son aquellos susceptibles de impugnación ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante el juicio contencioso administrativo, facilitando con ello el acceso a la justicia fiscal de los contribuyentes, al atender a la naturaleza del acto emitido y no a la calidad de *autoridad fiscal* de quien lo emite.

¹⁰⁸ Mora Beltrán, Jorge Armando, *Ley de Coordinación Fiscal 2008 Comentada*, Ed. Porrúa, México, 2008, p. 83.

¹⁰⁹ Artículo 14. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación: I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación. II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales... IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

Ahora bien, los artículos 40 a 42 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, regulan el procedimiento de asesoría de la manera siguiente:

Artículo 40. El procedimiento constará de las siguientes etapas:

I. Orientación.- Inicia cuando el contribuyente acude ante la Procuraduría a solicitar de forma verbal o por escrito el servicio de Asesoría, y expone su asunto, sin más formalidad que el expresar con claridad su pretensión, exhibiendo, en su caso, la documentación en que apoye su solicitud y, termina, cuando se precisa la incompetencia de la Procuraduría o, cuando, una vez definida la competencia de la misma, se le encauza con el Asesor a efecto de que se le brinde la Asesoría correspondiente. El registro de este servicio se requisitará en el formato respectivo; y,

II. Asesoría.- Inicia cuando el Asesor analiza el asunto y la documentación correspondiente y concluye con la emisión del dictamen sobre el procedimiento que seguirá su asunto, competencia de la Procuraduría.

Artículo 41. Las solicitudes de Asesoría y orientación al contribuyente deberán ser resueltas en el momento en que se formulen, una vez analizada la solicitud y los documentos que, en su caso, presente el solicitante, salvo los casos que requieran de mayor análisis.

Artículo 42. Si con motivo del examen de la información y documentación presentada por el solicitante, el Asesor advierte que el asunto puede derivar en lo dispuesto por las fracciones II o III del artículo 5 de la Ley, deberá enviar la documentación correspondiente para su atención inmediata a las Unidades Administrativas competentes de las Oficinas Centrales o de las Delegaciones que corresponda.

De lo anterior, se obtiene que el servicio de asesoría que presta la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es sumamente ágil. El contribuyente sólo tiene que exponer su pretensión y la documentación con que cuenta, a efecto de que sean valoradas por un asesor. Si el asunto es competencia de la Procuraduría, el asesor emitirá el dictamen sobre el procedimiento a seguir en el mismo momento en que atiende al contribuyente, o bien, canalizar a éste al área de representación legal y defensa o al área de quejas y reclamaciones, dependiendo de las características del caso en concreto y la pretensión del contribuyente. Por el contrario, si la Procuraduría es incompetente, el asesor orientará a éste acerca de la autoridad que tiene facultades para resolver sobre su pretensión.

Así pues, si un pequeño contribuyente acude a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente porque tiene interés en cambiar su régimen tributario al de actividades empresariales, o si una empresa decide cambiar su domicilio fiscal a otra entidad federativa, la asesoría de la Procuraduría deberá limitarse a una mera orientación sobre la autoridad que por razón de materia y territorio le puede ayudar con su pretensión, pudiendo incluso ayudar al contribuyente a obtener el día, hora y nombre del funcionario que habrá de atenderlo.

IV.1.2 Consulta.

En términos del artículo 5, fracción I, de su Ley Orgánica, la Procuraduría puede resolver las consultas que le formulen los contribuyentes sobre actos de autoridad.

Por su parte, los artículos 43, 45, 46 y 47 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, disponen que la consulta deberá formularse por escrito, por quien tenga un interés legítimo en su solución; en el entendido de que cuando se plantee el asesor fiscal del contribuyente, la solicitud de consulta deberá ir signada, en todo caso, por este último o su representante legal.

El contribuyente deberá precisar el acto de autoridad, los antecedentes del caso y los documentos que a su juicio se requieran para resolver su consulta. A su vez, la Procuraduría deberá agotar la totalidad de los temas propuestos de manera congruente, coherente y completa, emitiendo el dictamen con el que se resuelva la consulta dentro del plazo de veinte días posteriores a la fecha en que ésta se hubiere presentado, mismo que deberá notificarse al contribuyente en el domicilio o en el correo electrónico señalados para tal efecto.

Debiendo resaltarse que la resolución de las consultas que se formulen ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no constituyen instancia y

sólo reflejan su opinión como órgano técnico especializado en materia tributaria y asesor de los contribuyentes.

Artículo 43. El Asesor deberá cerciorarse que las consultas que presenten los contribuyentes por actos de autoridades fiscales, en los términos de lo dispuesto por la fracción I, del artículo 5 de la Ley, estén formuladas por escrito y contengan lo siguiente:

I. El acto de autoridad fiscal que motiva la consulta;

II. Los motivos que originan la Consulta, la materia de la misma, así como, los antecedentes del caso y todos los documentos que a su juicio sean necesarios para la solución de la Consulta; y,

III. Que la haya presentado quien tenga un interés legítimo en su solución; pero si se trata del asesor fiscal particular del contribuyente, la solicitud deberá ir signada, en todo caso, por este último o su representante legal.

Artículo 45. El dictamen o acuerdo a que se refiere el artículo anterior se emitirá en un plazo no mayor de veinte días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de presentación de la Consulta, y se notificará al solicitante a más tardar dentro del día hábil siguiente, en el domicilio que al efecto haya señalado el solicitante para oír y recibir notificaciones o, en la dirección de correo electrónico que para tal efecto se hubiera señalado. En casos que por su complejidad así lo ameriten, se podrá duplicar el plazo antes señalado.

Artículo 46. El acuerdo o dictamen que recaiga a la Consulta deberá agotar en su totalidad los temas propuestos de manera congruente, coherente y completa.

Tanto el acuerdo o dictamen que recaiga a la Consulta como su acuse de recibo y las constancias de notificación correspondientes, se conservarán en el expediente de control que al efecto lleve la Procuraduría.

Artículo 47. Las Consultas no constituyen instancia. Reflejan las opiniones de la Procuraduría en su carácter de órgano técnico especializado en materia tributaria y asesor de los contribuyentes.

De ahí que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no pueda resolver aquellas solicitudes de consulta que le formulen sobre los elementos de las contribuciones, esto es, sobre el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las mismas, o sobre la aplicabilidad de un régimen de tributación en concreto. Es decir, la Procuraduría no podría resolver la consulta que se le hiciera respecto a si

un determinado concepto es o no deducible para efectos del impuesto sobre la renta, o si determinada operación de compraventa no causa el impuesto al valor agregado, ni tampoco sobre cuál régimen fiscal es más conveniente o menos gravoso para el gobernado, pues estimamos que el análisis de tales cuestiones corresponde a la autoridad fiscal en términos del artículo 34¹¹⁰ del Código Fiscal de la Federación, relativo a las consultas reales y concretas.

Máxime que de lo contrario, se correría el riesgo de que una misma situación real y concreta fuera consultada ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y el Servicio de Administración Tributaria, con la posibilidad de que dos autoridades completamente ajenas entre sí, resolvieran las consultas en sentidos opuestos, dejando al contribuyente en un completo y absoluto estado de inseguridad jurídica al no saber cuál es la respuesta a la que debe atender, aunado a que no existe texto legal que vincule a las autoridades fiscales a lo que diga la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente al momento de resolver dichas consultas.

Finalmente, estimamos conveniente señalar que por lo que hace a la facultad de la Procuraduría para resolver solicitudes de consulta y asesoría, no hay limitación alguna en cuanto al monto del asunto sometido a la consideración

¹¹⁰ Artículo 34. Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente... La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente: I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto. II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad. III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta... La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable... Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas... Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva... El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.

del descentralizado no sectorizado, tal y como acontece con los servicios de representación contenciosa que veremos en el siguiente apartado.

“...la Prodecon como defensora jurídica tiene un límite para poder accionar respecto de la naturaleza o capacidad económica del contribuyente, pero respecto de ser asesor o formular consultas no hay ninguna restricción respecto de la participación de la procuraduría, es decir, que es para toda la sociedad. Incluso institucionales del sector paraestatal, organismos descentralizados, gobiernos municipales, etc...”¹¹¹

IV.1.3 Representación legal y defensa.

Mención a parte merece la facultad que el legislador mexicano otorgó a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en la fracción II del artículo 5 de su Ley Orgánica, en relación con el 3, primer párrafo de la misma y que ninguna de sus homólogas españolas o americana tiene para representar al contribuyente y en su caso, al obligado solidario¹¹², en el recurso administrativo de revocación o en el juicio contencioso administrativo que se tramite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y hasta su total resolución, en aquellos asuntos cuyo monto no exceda de 30 veces el salario mínimo para el Distrito Federal elevado al año, esto es, cuyo monto no exceda de \$682,513.50¹¹³ para 2012.

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

II.- Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución;

Artículo 3.- Los servicios que regula esta Ley se prestarán gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo. Tratándose de

¹¹¹ Domínguez Chávez, Guillermo, *et al*, PAF: PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCAL año 17, no. 407 (sept. 2006) 2a. qna. pp. 29-35.

¹¹² Artículo 50 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹¹³ Tomando en consideración el salario mínimo diario vigente para el Distrito Federal en el 2012 y el cual asciende a la cantidad de \$62.33.

los servicios de representación a que hace referencia la fracción II del artículo 5, únicamente se proporcionarán cuando el monto del asunto no exceda de treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.

Siendo por demás curioso que el legislador haya establecido como parámetro para brindar la representación contenciosa gratuita del contribuyente, el monto o cuantía del negocio controvertido y no la capacidad económica del sujeto afectado por el acto de autoridad, con lo cual se abre la posibilidad para que los grandes contribuyentes que tienen recursos suficientes para contratar servicios legales de abogados especialistas en la materia fiscal, acudan a solicitar la representación legal gratuita de la Procuraduría, a diferencia de aquellos pequeños contribuyentes que han sido afectados con la emisión de créditos con montos superiores a los \$682,513.50.

Cuestión que incluso ha llamado la atención de diversos juristas¹¹⁴ en cuanto a la constitucionalidad de un parámetro netamente económico para la procedencia de la representación contenciosa por parte de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, pues en su Ley Orgánica “...solamente se señala que protege o defiende a los contribuyentes con los créditos determinados en una cantidad mayor aproximadamente de \$500,000, por tanto, si se hablara de inconstitucionalidad más bien sería en el sentido de abrir la posibilidad a todos los contribuyentes y no solamente restringido a ese monto...”¹¹⁵.

Siendo igualmente reprochado por el foro jurídico que la representación contenciosa se encuentre limitada en razón del monto del asunto “...ya que no se determina una cuantía que atienda a las personas, de conformidad con su capacidad económica, sino que se señaló un monto por caso, lo que sin duda permitirá a sujetos con amplia capacidad monetaria acudir a la Prodecon

¹¹⁴ Domínguez Chávez, Guillermo, *op. cit.*, pp. 29-35.

¹¹⁵ Díaz González, Luis Raúl, *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: naturaleza Jurídica.*, PAF : PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCAL -- vol. 17, no.412 (dic. 2006) 1a. qna. pp. 105-112

*sobrecargando su trabajo y descuidando, posiblemente, asuntos de individuos que realmente lo requieran...*¹¹⁶

Así pues, en el artículo 51 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se especifica que para efectos de la prestación del servicio legal, sólo se considerará el monto histórico del crédito fiscal sin accesorios, actualizaciones ni multas, así como que cuando en un mismo acto se determinen dos o más créditos fiscales, la competencia de la Procuraduría procederá si la suma total de los créditos no excede el monto anteriormente aludido.

Artículo 51. El servicio de Representación Legal y Defensa se prestará únicamente cuando el monto del crédito fiscal no exceda de treinta veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal elevado al año.

Para determinar la cuantía antes señalada, sólo se considerará el monto histórico del crédito fiscal sin accesorios, actualizaciones ni multas. Cuando en un mismo acto se determinen dos o más créditos fiscales la competencia de la Procuraduría procederá si la suma total de los créditos no excede el monto aludido.

Por otro lado, ni en la Ley ni en los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se precisa el plazo en el cual el contribuyente deberá solicitar a la Procuraduría la representación contenciosa gratuita, por lo que se antoja complicado que el *Ombudsman* fiscal brinde una defensa legal de calidad cuando el contribuyente solicite sus servicios faltando uno o dos días para que venza el plazo para la interposición de los medios legales respectivos.

Siendo de resaltarse que el servicio de representación legal y defensa sólo será procedente respecto de aquellos contribuyentes u obligados solidarios que no cuenten con abogado patrono que los hubiere representado previamente en algún medio de defensa, pues en ese supuesto, el servicio resulta incompatible según se

¹¹⁶ *Idem.*

advierde del texto previsto en el artículo 52, fracción I, de los Lineamientos en comento:

Artículo 52. El procedimiento se sujetará a lo siguiente:

I. Se requisitará la solicitud del servicio con base a la información proporcionada por el contribuyente y se verificará que el contribuyente no cuente con los servicios de un abogado particular que lo represente y defienda, respecto del asunto en concreto, de tenerlo, será incompatible el servicio de Representación Legal y Defensa;

Resaltándose el hecho de que la representación contenciosa de los contribuyentes estará a cargo de asesores jurídicos que deberán contar con una experiencia acreditada en materia fiscal de dos años continuos previos a su designación, requisito que también ha sido implementado por otras Instituciones que prestan servicios de representación y defensa en materia fiscal, como es el caso del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal “...Sus servicios los presta a cualquier persona necesitada y de forma absolutamente gratuita, por profesionales de la materia con currículum y experiencia. Dichos profesionales, en su carácter de asesores o defensores, respectivamente, orientan al público que lo solicite, respecto de sus eventuales conflictos con la administración local; asimismo, lo auxilian en el trámite de documentos necesarios para su ulterior defensa, si fuera el caso... una vez hecho esto, el defensor tomará a su cargo el juicio hasta sus últimas consecuencias, con el patrocino total de aquél...”¹¹⁷

Artículo 10.- Los asesores jurídicos deberán reunir para su nombramiento, los mismos requisitos que el Procurador, exceptuando las fracciones III y IV del artículo 7, ya que será necesario que cuenten con experiencia acreditada en materia fiscal por un período continuo de dos años inmediato anterior a su nombramiento.

¹¹⁷ Villalobos Ortiz, María del Consuelo, *La Defensoría de Oficio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en Justicia Administrativa*, Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., Ed. Trillas, México, 1988, p. 86.

Debiendo mencionarse que la representación legal que se prevé en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no sólo abarca los medios ordinarios de defensa como es el caso de los recursos administrativos y el juicio contencioso administrativo federal, sino también el juicio de garantías y las instancias relativas al cumplimiento de las resoluciones y fallos que sean favorables a los intereses del contribuyente, pues fue voluntad del legislador que el *Ombudsman* fiscal lo represente hasta la total resolución del asunto que le sea presentado, aunque el texto legal no lo precise de manera específica, pues desde la resolución del caso “Aurelio Maldonado” de fecha 20 de octubre de 1925, la mayor protección de los derechos del contribuyente, en la parte relativa a los principios de proporcionalidad y equidad, es tutelada por el juicio de garantías.¹¹⁸

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

...

II.- Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución;

Sin que lo anterior signifique la posibilidad de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente represente a aquellos contribuyentes que de manera dolosa han incumplido con sus obligaciones fiscales y que no obstante ello, pretenden anular las determinaciones emitidas por las autoridades en su contra, pues en términos del artículo 11, fracción II, de la propia Ley Orgánica, los asesores cuentan con facultades suficientes para determinar la no prestación del servicio de representación legal y defensa cuando ésta sea notoriamente improcedente o no haya bases ni fundamentos para el patrocinio del contribuyente, garantizando con ello el compromiso de verdad que todo litigante debe observar ante el foro de la justicia, pues “...*Para que todo tribunal pueda*

¹¹⁸ Cfr. Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, Porrúa, México, 2007, pp.139 a 141.

*decidir en justicia, es indispensable la lealtad de las partes hacia la verdad y hacia el propio tribunal. En las judicaturas de otros países, los litigantes tienen una responsabilidad pública y el tribunal está obligado a conducir el proceso de forma tal que las partes actúen con probidad...*¹¹⁹

Artículo 11.- Los asesores jurídicos están obligados a:

I...

II.- Promover ante las autoridades competentes todo lo relativo a la defensa de los intereses de sus representados, haciendo valer acciones, excepciones, incidentes, recursos o cualquier otro trámite o gestión que proceda conforme a derecho y que resulte necesario para una eficaz defensa; no se surtirá la obligación anterior cuando a juicio del asesor jurídico la defensa del interesado resulte legalmente improcedente por no existir bases ni fundamentos para su ejercicio;

IV.1.4 Recepción, trámite e investigación de quejas y reclamaciones.

Esta facultad se encuentra determinada en la fracción III del artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Sin embargo, la atribución de mérito se encuentra vinculada con varios dispositivos de ese mismo ordenamiento legal, por lo que su análisis debe administrarse con la fracción IX del mismo artículo y sus tres últimos párrafos.

Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

...

III. Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

...

¹¹⁹ Valdés Villarreal, Miguel, *Evaluación del sistema de justicia fiscal federal (Examen de posibilidades para un nuevo avance)* en *Justicia Administrativa*, Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., Ed. Trillas, México, 1988, p. 136.

Las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes.

Las respuestas que emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a los interesados sobre las quejas, reclamaciones y sugerencias que hayan presentado, no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, así como tampoco liberan de responsabilidad a los servidores públicos, por lo que dichas respuestas no podrán ser impugnadas.

La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación.

En primer lugar, debemos apuntar que los actos que pueden ser materia de queja o reclamación ante la Procuraduría no pueden entenderse de manera restrictiva, esto es, como actos que afectan o causan un agravio en la esfera jurídica del particular y que son susceptibles de impugnarse mediante recurso administrativo o juicio de nulidad, sino como aquellos actos de molestia que forman parte de la mecánica, logística, práctica o indebida costumbre con que las autoridades fiscales cumplen las atribuciones que por ley tienen encomendadas, pero en una actitud francamente abusiva en contra del contribuyente.

Como ejemplo de lo anterior, tenemos la conducta reiterada de la autoridad fiscal de indicar en su página electrónica, que la solicitud de devolución del saldo a favor solicitado por el contribuyente “*se encuentra en trámite*”, o bien, cuando el encargado de la oficialía de partes de la autoridad fiscal se niega a recibir, sin fundamento legal ni atribuciones para ello, un documento que se encuentra dirigido a la unidad administrativa a la que se encuentra adscrito, así como cuando

en la realización de una auditoría los visitadores limitan al contribuyente la utilización de su equipo de cómputo durante todas las horas que permanecen en su domicilio.

Si bien en estas conductas no advertimos un acto de autoridad en estricto sentido, cierto es que sí hay un claro perjuicio en el contribuyente, pues sin razón o motivo alguno, no se le devuelve al contribuyente su saldo a favor, se le niega la recepción de un documento o se le limita la operación de su giro o actividad durante el tiempo que los visitadores revisan su contabilidad en su domicilio fiscal.

En segundo lugar, debemos precisar que los tres últimos párrafos del artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, señalan las principales características de las quejas o reclamaciones que se presenten ante la Procuraduría y las cuales se sintetizan en los términos siguientes:

- a)** No constituyen instancia, es decir, no son recursos administrativos ni juicios;
- b)** No suspenden los plazos para la interposición de medios de defensa, esto es, no suspenden el plazo para la interposición del recurso administrativo o del juicio contencioso administrativo;
- c)** No suspenden los plazos, trámites y procedimientos de las autoridades fiscales, por lo que las visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, revisión de dictámenes de estados financieros y en general cualquier procedimiento iniciado por las autoridades fiscales no se suspenderá con la interposición de la queja o reclamación;
- d)** Las resoluciones que recaigan a una queja no son constitutivas de derechos u obligaciones del contribuyente, por lo que no son impugnables;
- e)** La interposición de la queja no suspende los plazos preclusivos (cargas procesales) ni suspenden o interrumpen los plazos de prescripción y/o caducidad, quedando obligada la Procuraduría a señalar esta circunstancia en el acuerdo que admita a trámite la queja.

Sentado lo anterior, tenemos que el procedimiento relativo a la tramitación de las quejas y reclamaciones de las que habrá de conocer la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra tutelado en el Capítulo IV de su Ley Orgánica (artículos 15 a 21):

Artículo 15. Los procedimientos que se sigan ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente deberán ser breves, sin más formalidad que la de precisar con objetividad la pretensión del contribuyente.

El personal de la Procuraduría tiene la obligación de manejar de manera confidencial la información y documentación relativa a los asuntos de su competencia.

Tanto el Procurador de la Defensa del Contribuyente como los Delegados Regionales tendrán fe pública para certificar la veracidad de los hechos en sus actuaciones.

En todos los casos que se requiera se levantará acta circunstanciada de las actuaciones de la Procuraduría.

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

Las quejas o reclamaciones deberán presentarse por escrito, utilizando para estos efectos cualquier medio, inclusive por la página electrónica que establezca la Procuraduría para tal fin, salvo casos urgentes calificados por el Procurador de la Defensa del Contribuyente o, en su caso, por los Delegados Regionales, en que podrán formularse por cualquier medio de comunicación.

Artículo 17. El Procurador de la Defensa del Contribuyente o, en su caso, los Delegados Regionales, pondrán a disposición del público en general formularios que faciliten los trámites que estén bajo su esfera de atribuciones y, en todo caso, orientarán a los interesados sobre su contenido, auxiliándolo para requisitarlo.

En todos los casos que se requiera, se levantará acta circunstanciada de las actuaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Artículo 18. La presentación de la queja o reclamación a que se refiere la fracción III del artículo 5, podrá hacerse en cualquier tiempo, a menos que, el acto que se reclame de las autoridades fiscales federales vaya a ser objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, en términos de la fracción II del artículo 5, caso en el cual la queja para efectos de la recomendación que le precediera, deberá presentarse a más tardar dentro de los 15 días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación del acto o resolución a impugnarse con el apercibimiento de que, si no se presenta en el término antes indicado, se tendrá por no presentada.

Cuando la queja o reclamación sea notoriamente improcedente o infundada, será rechazada de inmediato, debiendo comunicarse por escrito en el término de cinco días hábiles al quejoso o reclamante.

Cuando la queja o reclamación no corresponda de manera ostensible a la competencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ésta deberá notificar la incompetencia al quejoso o reclamante en el término de cinco días hábiles siguientes a la presentación de la queja o reclamación.

Cuando los quejosos o reclamantes no puedan identificar a las autoridades o servidores públicos, cuyos actos u omisiones consideren haber afectado sus derechos, el escrito que contenga la queja o reclamación será admitido, si procede, bajo la condición de que se logre dicha identificación en la investigación posterior de los hechos, siempre que no se esté en el supuesto a que se refiere la fracción II del artículo 5 de la presente Ley, en cuyo caso se tendrá por no presentada la queja o reclamación.

Si de la presentación de la queja o reclamación no se deducen los elementos que permitan la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ésta dentro del término de tres días siguientes a su presentación, requerirá al quejoso o reclamante, para que haga la aclaración respectiva, con el apercibimiento de que si en el término de tres días contados a partir del día siguiente a que surta efectos su notificación, no subsana la omisión requerida, se tendrá por no presentada.

Artículo 19. En caso de ser procedente o habiéndose cumplido los requisitos omitidos, se emitirá auto de admisión dentro de los tres días siguientes a la presentación de la queja o reclamación; en dicho acuerdo se requerirá a las autoridades señaladas como responsables para que en el término de tres días hábiles siguientes al que surta efectos su notificación, rindan un informe sobre los actos que se les atribuyan en la queja o reclamación.

En casos urgentes y para la mejor eficacia de la notificación, el Procurador de la Defensa del Contribuyente o en su caso los Delegados Regionales,

podrán ordenar que ésta se realice a las autoridades responsables por la vía electrónica.

En el informe que rindan las autoridades, se deberán hacer constar los antecedentes del asunto, los fundamentos y motivaciones de los actos reclamados, si efectivamente éstos existieron, debiendo acompañar copia certificada de las constancias que sean necesarias para apoyar dicho informe. El interesado deberá cubrir previamente el pago de los derechos respectivos por la expedición de tales copias certificadas.

Las resoluciones deben ser notificadas a más tardar dentro del día siguiente al que se hubiesen pronunciado, y se asentará la razón que corresponda inmediatamente después de dicha resolución.

Artículo 20. Para el trámite de la queja o reclamación, cuando se requiera una investigación, la Procuraduría tendrá las siguientes atribuciones:

I. Solicitar a las autoridades o servidores públicos a los que se imputen violaciones de derechos de los contribuyentes, la presentación del informe a que se refiere el artículo anterior, así como la documentación adicional, y

II. Efectuar todas las demás acciones que conforme a derecho juzgue convenientes para el mejor conocimiento del asunto y acreditamiento de las quejas o reclamaciones.

Artículo 21. Las pruebas que se presenten, tanto por los interesados como por las autoridades o servidores públicos a los que se imputen las violaciones, o bien las que de oficio se requieran o practiquen, serán valoradas en su conjunto, de acuerdo con los principios de valoración de la prueba en los términos de los artículos 130 y 234 del Código Fiscal de la Federación, a fin de que puedan producir convicción sobre los hechos materia de la queja o reclamación.

Las conclusiones del expediente, que serán la base de las recomendaciones, estarán fundamentadas exclusivamente en la documentación y pruebas que obren en el propio expediente.

Como se observa, la Ley de la materia no hace ninguna distinción entre las figuras de queja y la reclamación, por lo que a nuestro juicio y para efectos del presente trabajo de investigación, estimamos viable utilizar ambas acepciones como sinónimos.

Por otro lado, aún y cuando el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se limita a señalar que las quejas o reclamaciones tienen por objeto denunciar presuntas ilegalidades de las autoridades fiscales en contra de los derechos tributarios del contribuyente, el artículo 53 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, precisa que las quejas o reclamaciones tienen por objeto conocer e investigar actos de las autoridades fiscales que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes, a efecto de corregirlos mediante la emisión de recomendaciones públicas, pudiendo incluso denunciar ante las autoridades competentes, la posible comisión de delitos o de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa por parte de dichas autoridades fiscales.

Artículo 53. Las Quejas y Reclamaciones de los contribuyentes que se tramiten ante la Procuraduría tienen por objetivo conocer e investigar los actos de las autoridades fiscales que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes a efecto de emitir recomendaciones públicas y proponer, en su caso, medidas correctivas a las autoridades fiscales involucradas. Igualmente, tienen como objeto denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa.

Por lo que toca a la presentación de la queja, tenemos que el contribuyente podrá presentarla por escrito, mediante la utilización de la página electrónica de la Procuraduría o a través de cualquier otro medio en casos urgentes, debiendo el asesor al que se le turne el caso, requisitarla en el formato respectivo, para la posterior ratificación del quejoso o reclamante, tal y como lo prevé el artículo 55 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Artículo 55. El procedimiento iniciará con la solicitud escrita del contribuyente. Para tal efecto serán admisibles las quejas presentadas en forma verbal o por cualquier otro medio, inclusive en la página electrónica de la Procuraduría, pero de las mismas, el Asesor deberá elaborar la solicitud correspondiente en el formato autorizado y ser ratificadas en el propio documento.

De todas las actuaciones que se realicen dentro del procedimiento de Queja y Reclamación se deberá entregar constancia al solicitante.

En cuanto al plazo para la presentación de la reclamación, el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece que se podrá presentar en cualquier tiempo, salvo que el acto que la motiva vaya a ser materia de impugnación a través de cualquier medio de defensa, en cuyo caso, la presentación deberá efectuarse dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se hubiere notificado el acto respectivo, pues de lo contrario la queja se tendrá por no presentada, turnándose el caso de inmediato al área encargada de representación legal, tal y como se advierte del artículo 59, fracción I, de los citados Lineamientos.

Artículo 59. El procedimiento se tramitará conforme a lo siguiente:

I. Turnada la Queja y Reclamación, el Asesor verificará que la misma se encuentre en las hipótesis de procedencia, de no ser así la desechará de plano y notificará al contribuyente.

Si la Queja y Reclamación se interpuso fuera del plazo a que se refiere el párrafo primero del artículo 18 de la Ley, se tendrá por no presentada a través de esta vía y se turnará inmediatamente al área de servicios de Representación Legal y Defensa a efecto de que, a solicitud del contribuyente se interpongan los medios de defensa procedentes;

Ello a efecto de que el procedimiento de queja no impida al área contenciosa de la Procuraduría analizar con detenimiento el acto que habrá de ser controvertido ante las autoridades administrativas o tribunales federales competentes, en recurso administrativo de revocación o en el juicio contencioso administrativo, según corresponda.

Por lo que hace a la instrucción o procedimiento, tenemos que la queja deberá admitirse dentro de los tres días siguientes a su presentación salvo que sea notoriamente improcedente o infundada en cuyo caso deberá rechazarse de inmediato. Al respecto, el artículo 58 de los Lineamientos precisa que la queja será improcedente cuando el contribuyente no aporte los datos necesarios para la determinación de la existencia de los hechos objeto de la reclamación; cuando la

pretensión del promovente sea la tramitación de recursos o acciones distintas a las de la competencia de la Procuraduría, así como cualquiera otra que de acuerdo con las normas sustantivas o de procedimiento aplicables, impidan la tramitación del procedimiento.

Una vez admitida, la Procuraduría investigará los hechos en que se sustenta la queja, para lo cual requerirá a la autoridad señalada como responsable, a través de las Unidades Administrativas que las propias autoridades fiscales hayan señalado como ventanillas de atención para los asuntos de la Procuraduría, un informe que deberá rendirse en el plazo de tres días siguientes a la notificación respectiva, apercibida que de no hacerlo se le impondrá una multa de hasta cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal elevado al mes (\$8,973.00).

Artículo 59. El procedimiento se tramitará conforme a lo siguiente:

...

II. Admitida la Queja y Reclamación, se requerirá de inmediato a la autoridad o autoridades a quienes se imputan las violaciones para que informen lo que a su derecho proceda. Igualmente se deberá requerir a las otras Unidades Administrativas que hayan sido señaladas para este tipo de notificaciones por las autoridades fiscales;

En el informe, la autoridad hará constar los antecedentes, fundamentos y motivos de los actos materia de la queja, acompañando copia certificada de las constancias necesarias, las cuales correrán a cargo del quejoso, situación que estimamos contraria a los principios señalados en los artículos 2, fracción VI, y 24 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente¹²⁰, en cuanto a la obligación

¹²⁰ Artículo 2. Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:...VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

Artículo 24. En el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los contribuyentes podrán ofrecer como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado. Éste será el que contenga toda la documentación relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos jurídicos posteriores y a la resolución impugnada. No se incluirá en el expediente administrativo que se envíe, la información que la Ley señale como información reservada o gubernamental confidencial.

de las autoridades fiscales de llevar a cabo los procedimientos en la forma que resulte menos onerosa para el contribuyente, así como en el derecho de éste a no ofrecer de nueva cuenta los documentos previamente exhibidos ante las autoridades fiscales y la posibilidad de ofrecer como prueba de su parte el expediente administrativo.

Por otra parte, los asesores adscritos al área de quejas y reclamaciones podrán realizar las acciones que resulten necesarias para el mejor conocimiento de los hechos, tales como la inspección, observación, solicitud de información o documentación, entrevistas, o cualquiera otra análoga, incluso la visita al lugar en el que se realicen los actos de las autoridades fiscales implicadas en la queja, en términos de lo previsto en el artículo 59, fracción III, y 60 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Artículo 59...

III. El Asesor deberá efectuar las acciones de investigación necesarias que le permitan el mejor conocimiento del asunto y el acreditamiento de los hechos materia de la Queja y Reclamación. Dichas acciones podrán efectuarse cuando así lo requiera el contribuyente, o bien, cuando el Asesor lo estime procedente, en términos de lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley. En los casos que se estime necesario, podrá comisionarse un observador presencial de las actuaciones de las autoridades, previa solicitud del contribuyente.

VII. En cualquier momento, y hasta antes de la emisión del Acuerdo, se recibirán las pruebas que exhiban los quejosos o reclamantes así como las de la autoridad, autoridades o servidores públicos implicados;

Artículo 60. Las acciones de investigación que se provean dentro del procedimiento se sujetarán a lo siguiente:

I. Tendrán por objeto conocer, esclarecer o acreditar los hechos motivo de la Queja y Reclamación y podrán ser solicitadas por el contribuyente o dispuestas por el Asesor cuando lo considere necesario. Se emitirá oficio de habilitación al servidor público que se comisione para tal efecto, en el que se deberá mencionar expresamente el propósito de la investigación, los documentos o actuaciones objeto de la misma y los medios para la ejecución de la diligencia.

La investigación puede comprender la inspección, observación, solicitud de información o documentación, entrevistas, o cualquiera otra análoga, incluso la visita al lugar en el momento en que se lleven a cabo el acto o los actos de las autoridades fiscales implicadas;

II. En todos los casos, se levantará acta circunstanciada en la que conste la notificación del oficio de comisión, la identificación previa del servidor público comisionado ante los sujetos de la investigación, las actuaciones en que consistió la diligencia y las observaciones que correspondan. El acta será rubricada por el servidor público comisionado, los servidores públicos de las autoridades fiscales involucrados y firmada ante dos testigos, así como por el contribuyente en caso de que se le hubiere requerido para la práctica de la diligencia.

Las autoridades fiscales deberán otorgar las facilidades que se requieran para el buen desempeño de las acciones de investigación, tales como la entrega de la información pertinente y necesaria y el acceso a los documentos y archivos respectivos, en términos de lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley;

III. El acta circunstanciada a que se refiere este artículo, deberá agregarse al expediente de control respectivo; y,

IV. Para el levantamiento del acta se observarán las formalidades previstas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en lo que sean aplicables.

Rendido el informe de la autoridad, la Procuraduría resolverá dentro de los cinco días siguientes, debiendo valorar las pruebas ofrecidas y exhibidas por las partes atendiendo a las reglas que para el recurso de reclamación y el juicio de nulidad establecen el Código Fiscal de la Federación y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Por lo que hace a la resolución de la queja, el Capítulo V de la Ley Orgánica (artículos 22 a 27) establece las disposiciones siguientes:

Artículo 22. El Procurador de la Defensa del Contribuyente podrá dictar:

I. Acuerdos de trámite, para que las autoridades fiscales federales aporten información o documentación, salvo aquella que la Ley considere reservada o confidencial;

II. Recomendaciones no imperativas para la autoridad o servidor público a la que se dirija, y

III. Acuerdos de no responsabilidad.

Artículo 23. Dentro de los cinco días siguientes a la recepción del informe de las autoridades responsables a que se refiere el artículo 19 de esta Ley, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, formulará una recomendación, analizando los hechos, los argumentos y pruebas, así como los elementos de convicción y las diligencias practicadas, a fin de determinar si las autoridades o servidores han violado o no los derechos de los afectados, al haber incurrido en actos u omisiones ilegales; señalando, en su caso, las prácticas en que hubieren incurrido las autoridades responsables.

En la recomendación, se propondrán las medidas correctivas que procedan para la efectiva restitución de los afectados en sus derechos, y si procede, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en sus actuaciones tomará en cuenta tanto la buena fe que la Ley presume en los contribuyentes, como el interés público que existe en la recaudación de los tributos.

Artículo 24. En caso de que no se comprueben las irregularidades imputadas, la Procuraduría en el término de cinco días, después de recepcionado el informe de las autoridades responsables, dictará acuerdo de no responsabilidad.

Artículo 25. La recomendación será pública y no tendrá carácter imperativo para la autoridad o servidor público a los cuales se dirija y, en consecuencia, no podrá por sí misma anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación.

Una vez recibida la recomendación, la autoridad o servidor público de que se trate informará, dentro de los tres días hábiles siguientes al que surta efectos su notificación, si acepta o no dicha recomendación.

En caso de no aceptar o aceptar parcialmente la recomendación formulada, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente procederá de acuerdo a lo dispuesto por la fracción II del artículo 5 de la presente Ley.

En caso de aceptar la recomendación, entregará, dentro de los diez días hábiles siguientes, las pruebas que acrediten de que ha cumplido con la recomendación. Dicho plazo podrá ser ampliado por una sola vez por igual término cuando la naturaleza de la recomendación así lo amerite y lo

autorice el Procurador de la Defensa del Contribuyente o los Delegados Regionales.

En contra de las recomendaciones, acuerdos o resoluciones definitivas de la Procuraduría no procede ningún recurso.

Artículo 26. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estará obligada a entregar las pruebas que resulten necesarias a la autoridad a quien se dirigió una recomendación, con el objeto de que dicha autoridad cuente con los elementos necesarios para cumplimentar, en todo caso, la recomendación de que se trate.

Artículo 27. Las recomendaciones y los acuerdos de no responsabilidad se referirán a casos concretos; las autoridades no podrán aplicarlos a otros casos por analogía o mayoría de razón.

De los preceptos transcritos se advierte que cuando no se compruebe la irregularidad materia de queja, la Procuraduría emitirá un acuerdo de no responsabilidad, el cual se referirá únicamente al caso en concreto, por lo que no podrá ser aplicado a otros por analogía o mayoría de razón. Por el contrario, de comprobarse la irregularidad de la autoridad responsable, se emitirá una Recomendación pública que no puede vincular a la autoridad responsable a su cumplimiento, pues a esta última sólo es posible vincularla mediante sentencia firme emitida por un tribunal jurisdiccional competente: “...*El derecho a la justicia, sea en materia fiscal o en cualquier otra, constituye un derecho público subjetivo, constitucionalmente previsto, y garantizado, ya que el propio Texto Fundamental otorga la potestad de exigirlo jurídicamente, mediante sentencia vinculatoria, a restituir al gobernado en el goce del derecho fundamental violentado...*”¹²¹

Luego, una vez emitida la Recomendación, la autoridad tendrá un plazo de tres días para manifestar si la acepta o no, en el entendido de que de ser omisa en formular manifestación alguna en cuanto a la aceptación de la recomendación, la

¹²¹ Alba Herrán, Juan Carlos De, *¿Existirá algún día la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente?*, Defensa fiscal Año 10, t.9, no.114 (ago. 2008) pp.58-72.

ley dispone que se le impondrá una multa al funcionario responsable de hasta cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal elevado al mes.

Si la autoridad acepta la Recomendación, tendrá un plazo de 10 días (prorrogable por una sola vez por igual término) para acreditar, mediante la exhibición de las constancias conducentes, que cumplió con la misma, en el entendido de que de no hacerlo, se le impondrá una multa de hasta cinco veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al mes.

En este punto es de apuntarse que aún y cuando la Recomendación de la Procuraduría no es vinculatoria para la autoridad, la falta de su aceptación o su aceptación parcial, dará lugar a que el asunto sea turnado al área de representación legal para que se analice la posible defensa contenciosa del contribuyente respecto del acto que motivó la interposición de la queja.

Es decir, si un contribuyente se queja o reclama un acto de una autoridad fiscal, la Procuraduría seguirá el procedimiento de investigación previsto en ley, mismo que culminará con la emisión de una recomendación pública que la autoridad podrá o no aceptar, por no ser vinculante. Sin embargo, para el caso de que no la acepte, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente iniciará las gestiones necesarias para representar legalmente al contribuyente afectado, siempre que su asunto no exceda de 30 veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año (\$682,513.50 para 2012) y que la queja que precedió a la recomendación se hubiere presentado dentro de los 15 días siguientes a aquel en que surtió efectos la notificación del acto que la motivó.

Lo anterior es recogido por las fracciones XI y XII del artículo 59 de los multicitados Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en los términos siguientes:

XI. Dentro de los tres días hábiles siguientes al en que se notifique la Recomendación, la autoridad o servidor público informará por escrito a la

Procuraduría si la acepta. En caso de aceptar la Recomendación, dentro del término de diez días hábiles siguientes a dicha aceptación, la autoridad proporcionará las pruebas que acrediten su cumplimiento.

Previa evaluación y autorización por parte del Procurador o Delegado, dicho plazo podrá ser ampliado por igual término cuando así lo solicite la autoridad o autoridades responsables, dentro del plazo señalado en el párrafo anterior.

Cuando la autoridad acepte la Recomendación la Procuraduría dará a dicha aceptación la misma publicidad que a aquélla. Igual procederá cuando se acredite por la autoridad el cumplimiento de las medidas correctivas; y,

XII. En caso de que la Recomendación no sea aceptada o sea aceptada parcialmente, el contribuyente podrá optar por los servicios de Representación Legal y Defensa de la Procuraduría, cuando procedan. Para la elaboración del dictamen en donde se proponga la Recomendación, se aplicarán en lo que corresponda las reglas contenidas en el artículo 78 de estos Lineamientos.

Finalmente, tomando como punto de partida la experiencia del Defensor del Contribuyente madrileño, podemos afirmar que la queja es un instrumento de suma utilidad para evitar la *judicialización* de muchos de los asuntos que hoy ocupan un lugar importante en la estadística de los asuntos que se tramitan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

“En estos momentos, en torno al 30% de las resoluciones de la Oficina de Defensa del Contribuyente son favorables al contribuyente... el número de resoluciones favorables significa que a alguien le estamos quitando el trabajo, bien al Tribunal Económico Administrativo de Madrid, o bien a los Tribunales de Justicia. Lo que queda claro es que llevamos a cabo una reducción de la litigiosidad, aparte de darle a la Administración tributaria la posibilidad de revisar su actuación antes de que el contribuyente acuda a cualquier otro recurso a su alcance, bien reclamación económico-administrativa o recurso ante un Tribunal de Justicia...

...

Se trata de un procedimiento, que intenta reducir la litigiosidad, se habla de 150.000 expedientes anuales que entran en los juzgados y tribunales españoles, de contenido tributario, es un volumen enorme. Si poco a poco va habiendo distintas instituciones, distintos canales que van reduciendo esa litigiosidad, pues entre todos, a lo mejor, podemos desatascar la

*justicia, ese problema endémico que tantas veces aparece en la prensa...*¹²²

Así pues, la queja prevista que se tramita ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente debe servir como un medio alternativo de solución de controversias ágil y sencillo, que acerque a la autoridad y al contribuyente para que de manera más eficiente se puedan arreglar los conflictos suscitados entre ellos sin necesidad de tener que acudir a los tribunales, lo cuales, dicho sea de paso, no se dan abasto para resolver en un tiempo razonable, el enorme número de asuntos que ingresan año con año en sus Oficialías de Partes, beneficiando solamente al demandante más no así los demás contribuyentes que tienen la misma problemática pero que por no haber interpuesto algún medio ordinario de defensa se ven en la necesidad de seguir soportando las malas prácticas de la autoridad fiscal, “...Nuestras resoluciones, no pueden interesar a nadie salvo a las partes, y no siempre... Primero, por su obsolescencia, y, después, por su contenido, por la falta de actualidad de los problemas resueltos.”¹²³

IV.1.5 Propuestas de modificaciones normativas y legales.

Por lo que toca a la facultad contenida en la fracción X del artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, relativa a la propuesta de modificaciones a la normativa interna del Servicio de Administración Tributaria, estimamos necesario hacer las siguientes precisiones.

El artículo 65 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, entiende por normatividad interna “...las disposiciones emitidas por las Administraciones Generales del SAT, que rigen las actuaciones de sus unidades administrativas y que no son publicadas ni difundidas entre los contribuyentes...”

¹²² Serrano Antón, Fernando, *La Experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid, op. cit.*, pp. 133 y 138.

¹²³ Garzón Herrero, Manuel, *El Estado Actual de la Defensa de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como Instrumento de Defensa. La Perspectiva del Tribunal Supremo*, en *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Serrano Antón, Fernando, coordinador, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007, p. 142.

De lo anterior surge una pregunta obligada: ¿Si la normatividad interna del Servicio de Administración Tributaria no es publicada en el Diario Oficial de la Federación ni difundida entre los contribuyentes, cómo podrá la Procuraduría proponer su modificación?

Para dar respuesta a esta interrogante, primero debemos traer a colación que si bien es cierto que los actos de las autoridades fiscales deben encontrarse fundados y motivados en la ley, también lo es que en muchas ocasiones, la decisión final de éstas se toma con base en lo dispuesto en la normatividad interna que elaboran las distintas unidades administrativas de las autoridades tributarias.

Un claro ejemplo de lo anterior lo tenemos con el uso de la facultad con que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para condonar multas por infracciones a las disposiciones fiscales en términos del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 74.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este Artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

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

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

Como se observa del precepto antes transcrito, la autoridad fiscal resolverá discrecionalmente si condona o no la multa. Sin embargo, al interior de la autoridad fiscal existe una normatividad interna que define los criterios sobre los

cuales habrá de desplegarse la facultad de condonación a que se refiere el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

Así pues, cuando en el uso de sus facultades la Procuraduría conozca que la normatividad interna que aplican las autoridades fiscales es contraria a los derechos de los contribuyentes, podrá realizar las acciones tendientes para su modificación.

Sobre el tema, los artículos 67 a 71 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, entiende por normatividad interna, señalan el procedimiento a seguir para proponer modificaciones a la normativa interna de mérito. Al respecto, la Procuraduría deberá identificar la norma objeto de modificación, la Administración General que la emitió, la materia sobre la que versa y las consideraciones en que se sustenta la propuesta de modificación. También deberá verificar que la norma se encuentre en vigor.

Por su parte, la Administración General del Servicio de Administración Tributaria que haya emitido la norma interna, justificará las razones de la misma, siendo de destacarse que en los Lineamientos no se prevé el plazo en el cual deberá presentarse ante la Procuraduría la citada justificación.

Hecho lo anterior, se formulará un dictamen en el cual se desestimaré la propuesta de modificación, o bien, se propondrá al Administrador General que corresponda y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, la modificación que se estime procedente.

Notificada la referida propuesta de modificación, la autoridad podrá o no aceptar la propuesta de modificación. En caso de que así sea, deberá modificar la norma observada en un plazo no mayor de diez días hábiles posteriores a aquel en que surtió efectos la notificación, en el entendido de que de no hacerlo, la

Procuraduría podrá emitir la Recomendación correspondiente, misma que hará del conocimiento del Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Sin embargo, el talón de Aquiles de la atribución en estudio lo encontramos en el hecho de que la fracción X del artículo 5 de la Ley Orgánica no contempla la posibilidad de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pueda proponer modificaciones a las normativas internas del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, por lo que en todo caso sería dable una reforma legal a efecto de que se abriera la atribución de la Procuraduría hacia la normativa de esos organismos fiscales autónomos.

Por lo que toca a la facultad de proponer modificaciones a la legislación fiscal ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, podemos afirmar que ésta constituye el último eslabón en la cadena de facultades con que cuenta la Procuraduría, pues qué mejor que poner solución a los problemas de los contribuyentes desde la raíz, mediante la adición, abrogación o modificación de la norma legal que los lesiona injustificadamente.

En otras palabras, la Procuraduría podrá hacer del conocimiento de los Diputados que integren Comisión en comento, aquellas vejaciones que sufran los contribuyentes en su esfera jurídica de manera arbitraria, molesta u onerosa, a efecto de que el Congreso de la Unión tome consciencia de tal situación y proponga, mediante el proceso legislativo correspondiente, la mejor de las soluciones para el caso en concreto.

Por ejemplo, si del total de asuntos con que cuenta el área de representación legal y defensa, se observa que un porcentaje significativo de asuntos se refiere a una multa por el incumplimiento de una obligación que representa una mera carga formal para el contribuyente sin tener un beneficio real para la hacienda federal, la Procuraduría podrá hacer del conocimiento de la

Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados esta situación, a efecto de que con las reformas legales respectivas, se libere a los contribuyentes de dicha obligación y, por ende, de la imposición de multas en su contra por meros formalismos innecesarios.

Del mismo modo, si el área de quejas observa un alto porcentaje de reclamaciones relacionadas con la falta de devolución de saldos a favor, el uso de esta facultad podría ser de suma utilidad para que en la ley se fijen procesos más ágiles, sencillos y eficaces para que los contribuyentes obtengan las devoluciones a que tienen derecho.

Por lo que toca a la regulación de esta facultad, los artículos 96 a 99 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, precisan que la misma será el resultado de las reuniones con las organizaciones empresariales, los colegios profesionales, los grupos de contribuyentes organizados o con el sector académico, podrá escuchar y recabar las propuestas de modificación a las disposiciones fiscales que éstos presenten, o bien, detectar a través de la identificación de los problemas sistémicos que ocasionen perjuicio a los contribuyentes, las disposiciones legales cuya modificación corresponda.

Para ello, se deberá elaborar un estudio del tema que se proponga someter a la consideración de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, el cual contendrá sus antecedentes legislativos y jurisdiccionales, la situación que genera perjuicios a los contribuyentes o bien vulneran sus derechos, el análisis jurídico e interpretativo de la disposición, la propuesta del nuevo texto legal y los resultados que se persiguen con las modificaciones propuestas, quedando bajo la responsabilidad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, efectuar todas las gestiones que resulten necesarias para que su propuesta sea evaluada, debiendo publicar en su página electrónica, todo lo concerniente a la misma.

IV.1.6 Identificación de problemas sistémicos.

En primer lugar, debemos mencionar que la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no precisa lo que debemos entender por problema “sistémico”. Luego, a efecto de poder precisar el significado de ese término, estimamos necesario acudir al diccionario de la Real Academia Española¹²⁴ y el cual define el vocablo “sistémico” como: *“Perteneiente o relativo a la totalidad de un sistema; general, por oposición a local”, “Perteneiente o relativo a un organismo en su conjunto”, “Perteneiente o relativo a la circulación general de la sangre.”*

Por su parte, el artículo 73 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, entiende por problemas sistémicos *“...aquellos que deriven de la estructura misma del sistema tributario y que se traduzcan en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos... Los problemas así identificados deberán ser aquellos que, por su complejidad, requieran de estudio, análisis, cambios administrativos o modificaciones a normas legales o administrativas, con el objeto de proteger los derechos del contribuyente, asegurar su trato equitativo o simplificar y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones.”*

De las anteriores definiciones, podemos concluir que los problemas sistémicos son aquellos que causan inseguridad, molestias, afectaciones que vulneran los derechos de la generalidad del sistema tributario, o bien, de un conjunto de contribuyentes específico que forman parte de aquél y los cuales, para

¹²⁴ www.rae.es. Página consultada el 23 de noviembre de 2011.

poder solucionarse requieran de cambios administrativos o modificaciones a normas legales o administrativas.

Dicho lo anterior, surge la pregunta: ¿Cómo va a identificar la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente los problemas sistémicos que afectan al citado sistema? El artículo 74 de los referidos Lineamientos señala dos vías. La primera, de oficio, cuando la propia Procuraduría, en cumplimiento de las atribuciones que le confiere su ley orgánica, detecte esta clase de problemas. La segunda, a través de reuniones periódicas que realice con las autoridades fiscales y los grupos organizados de contribuyentes y/o los colegios y asociaciones profesionales.

Cabe resaltar que la ley no prevé el mecanismo que habrá de seguir la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para proponer a la autoridad fiscal la recomendación respectiva ni si ésta gozará de la publicidad con que cuentan aquellas emitidas como consecuencia de la interposición de una queja o reclamación. Además, la ley orgánica sólo prevé la emisión de recomendaciones al Servicio de Administración Tributaria y no así, al Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y autoridades fiscales coordinadas, lo cual a nuestro juicio no tiene razón de ser.

Así, en los Lineamientos encontramos que los artículos 75 a 79 refieren que la Procuraduría, al analizar un problema sistémico deberá considerar los aspectos involucrados en el problema sistémico de que se trate, en especial, la materia sobre la que versa y las disposición legal, prácticas administrativas o criterios de la autoridad que lo ocasionan, debiendo emplazar al procedimiento a la autoridad involucrada en la problemática para que en un plazo de treinta días naturales manifieste lo que a su derecho convenga, pudiendo en todo caso, convocar a las autoridades fiscales a una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones a la problemática observada.

En todo caso, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emitirá un dictamen en el que podrá desestimar la existencia del problema sistémico, o bien, emitir una Recomendación pública, el cual se notificará a las autoridades involucradas, para su aceptación o rechazo. Asimismo, sin en la tramitación del procedimiento las autoridades proponen las medidas correctivas adecuadas para la solución del problema sistémico, la Procuraduría no emitirá Recomendación.

El dictamen que resuelva el procedimiento deberá contener como mínimo la especificación de los sujetos obligados por la norma cuestionada; la autoridad o autoridades involucradas y las razones expuestas su informe; la explicación de la problemática, es decir, si se trata de una indebida fundamentación y motivación; si la autoridad está apreciando incorrectamente los hechos; si hay un exceso en el ejercicio de las facultades de la autoridad; una aplicación de la ley sin considerar las circunstancias propias de los contribuyentes; criterios contradictorios entre las autoridades que aplican la norma; violación de jurisprudencia; corrupción, etc. Igualmente, deberá indicar las consecuencias de la problemática especificando si son: jurídicas o económicas; así como si las consecuencias son las mismas para todos o si éstas varían por grupo o sector de contribuyentes; los casos documentados con que se cuenta; y la Recomendación o medidas correctivas necesarias para resolver el problema que perjudica a los contribuyentes.

Notificado el Dictamen las autoridades involucradas contarán con un plazo de diez días hábiles para informar por escrito a la Procuraduría si aceptan la Recomendación. En caso afirmativo, deberán acreditar su cumplimiento dentro del término de treinta días hábiles siguientes a dicha aceptación, mismo que podrá prorrogarse por una sola vez por igual término.

La aceptación de la Recomendación y la realización de las medidas correctivas para la erradicación del problema sistémico gozarán de la misma publicidad que a aquélla.

IV.1.7 Opinión sobre la interpretación de disposiciones legales y emisión de recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias.

El artículo 5, fracción XII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente concede a dicho descentralizado, la facultad de emitir su opinión sobre disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria.

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

...

XII.- Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria;

Como se observa, esta facultad está acotada a la petición que le formule el Servicio de Administración Tributaria a la propia Procuraduría, sin que el texto legal prevea que dicha facultad interpretativa también procederá cuando así lo soliciten las autoridades coordinadas en impuestos federales ni los organismos fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Por otra parte, el artículo 81 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, prevén que las solicitudes de opinión deberán ser formuladas por el Jefe del SAT o por las Administraciones Generales que éste autorice para tal efecto, mientras que en el artículo 82 de los mismos lineamientos se dispone que para resolver tal solicitud, la Procuraduría deberá cerciorarse que el asunto no haya sido materia de una solicitud de opinión anterior, que la disposición sobre la que verse la solicitud no hubiera sido declarada inconstitucional o se hubiere reformado, adicionado, derogado o abrogado la ley que la contenga, pudiendo la Procuraduría requerir al Servicio de Administración Tributaria o a los particulares involucrados mayores elementos para poder emitir la opinión solicitada.

La opinión de la Procuraduría será notificada al Servicio de Administración Tributaria y publicada en los medios establecidos por el descentralizado para ese efecto.

IV.1.8 Otras facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Una vez expuestas las que consideramos las facultades de mayor relevancia, estimamos procedente abarcar las demás facultades con que cuenta la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en términos del artículo 5 de su Ley Orgánica.

En las fracciones IV, V y XV el legislador facultó a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para llevar a cabo acciones tendientes a fomentar una nueva cultura contributiva basada en una actuación de respeto y equidad de las autoridades con los contribuyentes y el pleno conocimiento de éstos sobre sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen.

IV. Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen;

V. Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente;

XV. Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad;

Siendo importante resaltar que el reconocimiento de los derechos del contribuyente y el innegable deber de contribuir, son los elementos indispensables

para la creación de una nueva cultura tributaria nacional, en la que la relación fisco-contribuyente encuentre su base “...en la transparencia administrativa, el correcto funcionamiento de los servicios tributarios municipales y en la prestación de éstos con calidad... Se trata en definitiva de crear una nueva cultura administrativa, en la que las relaciones entre fisco y contribuyente se equilibren y en el que se den las condiciones de confianza mutua, para así incrementar los niveles de cumplimiento voluntario...”¹²⁵

La fracción VI establece la necesidad de instalar al interior de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente el Servicio Profesional de Carrera en los términos precisados en la ley respectiva.

VI. Instalar el Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico, tomando como base los principios de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal;

La fracción VII, dispone obligaciones para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en materia de acceso a la información pública gubernamental, así como la relativa a la difusión de las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, debiendo proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información sobre sus principales actividades administrativas para que se publique de manera semestral en el Diario Oficial de la Federación.

VII. Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta Ley le concede. Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta Ley, la

¹²⁵ Serrano Antón, Fernando, *La Experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid*, op. cit., pp. 129 y 130.

Procuraduría proporcionará los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, la información sobre sus principales actividades administrativas.

En la fracción VIII se dispone la facultad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para imponer las multas de apremio a que se refiere el artículo 28 de la Ley Orgánica y las cuales se resumen en: **i)** La falta de rendición de las autoridades fiscales del informe previsto en el procedimiento de queja; **ii)** La ausencia de pronunciamiento en cuanto a la aceptación de la recomendación pública no vinculatoria emitida en dicho procedimiento; **iii)** La no exhibición de las constancias que acrediten el cumplimiento de la recomendación aceptada, y **iv)** La no concurrencia de las autoridades fiscales a las reuniones periódicas que convoque la Procuraduría.

VIII. Imponer las multas en los supuestos y montos que en esta Ley se establecen;

Por otra parte, la fracción XIII refiere como facultad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la emisión de su Estatuto Orgánico y la cual será abordada con mayor detenimiento al momento de analizar las facultades con que cuenta el Órgano de Gobierno de dicho descentralizado no sectorizado.

XIII. Emitir su Estatuto Orgánico;

Finalmente, en la fracción XVII, el legislador previó que en cualquier otra ley se puedan otorgar facultades a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuestión que en todo caso irá aconteciendo en la medida en que vaya dando buenos resultados como interlocutor en la ya difícil relación fisco-contribuyente.

XVII. Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.

IV.2 Estructura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El artículo 6 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente dispone que el referido descentralizado se compone de:

- Un Órgano de Gobierno.
- Un Procurador de la Defensa del Contribuyente.
- Delegados Regionales.
- Asesores jurídicos.
- Personal profesional, técnico y administrativo de carrera.

IV.2.1 Órgano de Gobierno.

Las fracciones I y II, del artículo 12 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (*esta última reformada con motivo de la resolución emitida el 26 de febrero de 2008 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la Acción de Inconstitucionalidad 38/2006 anteriormente analizada*), disponen que el Órgano de Gobierno se integrará por el Procurador, quien tendrá voto de calidad en caso de empate en las decisiones del Órgano de Gobierno, y seis consejeros independientes cuyo cargo será meramente honorífico, y los cuales serán designados por el titular del Ejecutivo Federal por un periodo de cuatro años.

Artículo. 12.- El Órgano de Gobierno de la Procuraduría es un cuerpo colegiado que se integra de la siguiente manera:

I.- El Procurador de la Defensa del Contribuyente, quien tendrá voto de calidad en caso de empate en las decisiones del Órgano de Gobierno, y

II.- Seis consejeros independientes, los cuales serán designados por el titular del Ejecutivo Federal.

Asimismo, el segundo párrafo del artículo en comento señala que el Ejecutivo Federal deberá preservar un adecuado equilibrio al designar a los seis consejeros que habrán de conformar el Órgano de Gobierno de la Procuraduría, debiendo tomar en cuenta a los representantes de las principales universidades del país, a los representantes de asociaciones profesionales, así como a las principales cámaras empresariales, los cuales deberán contar con amplia

experiencia y conocimientos en la materia tributaria, honorabilidad, y prestigio profesional.

Artículo 12...

...

El Presidente de la República preservará un adecuado equilibrio al designar a dichos consejeros, tomando en cuenta a los representantes de las principales universidades del país, a los representantes de asociaciones profesionales, así como a las principales cámaras empresariales. Estos nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la materia tributaria y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean ampliamente reconocidos y puedan constituir a mejorar las funciones de la Procuraduría.

Nótese como el legislador, tratando de adoptar las ideas españolas, en cuanto a que la Institución encargada de la Defensa del Contribuyente debe ser una especie de interlocutor entre la autoridad fiscal y los contribuyentes a efecto de lograr una mejor relación tributaria, previó que en la conformación del Órgano de Gobierno de ese descentralizado debe darse cabida a los académicos de la materia tributaria, representantes de asociaciones profesionales, como podrían ser las barras o colegios de abogados, y miembros de las principales cámaras empresariales, por ejemplo, la Confederación de Cámaras Industriales (CONCAMIN), la Asociación Nacional de Tiendas de Autoservicio y Departamentales (ANTADE) o la Confederación Nacional de Cámaras de Comercio, Servicios y Turismo (CONCANACO), por citar algunas.

Siendo de resaltarse que en términos del cuarto párrafo del artículo 12, en relación con el 7 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, los consejeros que designe el Ejecutivo Federal, deberán cumplir con los siguientes requisitos: *i)* Ser ciudadano mexicano y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles y políticos; *ii)* Poseer título y cédula profesional de licenciado en Derecho, o en alguna carrera afín a la materia tributaria, abriendo con esto la posibilidad para que formen parte del Órgano de Gobierno de la Procuraduría otros profesionistas que no obstante de no ser abogados, cuentan

con un amplio conocimiento en materia fiscal, como es el caso de los contadores públicos, economistas y financieros; *iii)* No haber ocupado la posición de Secretario o Subsecretario de Estado, o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno Federal, ni haber sido funcionario del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los últimos tres años previos a su nombramiento; *iv)* No haber sido condenado por sentencia irrevocable, por delito intencional que le imponga más de un año de prisión y si se tratare de delito patrimonial cometido intencionalmente, cualesquiera que haya sido la pena, ni encontrarse inhabilitado para ejercer un cargo o comisión en el servicio público, y *v)* Ser de reconocida honorabilidad y competencia profesional.

Artículo 12...

...

Los consejeros independientes deberán cumplir para su nombramiento, los mismos requisitos que el Procurador, exceptuando lo dispuesto en la fracción III del artículo 7.

Artículo 7.- El Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá reunir para su designación los siguientes requisitos:

I. Ser ciudadano mexicano y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles y políticos;

II. Poseer título y cédula profesional de licenciado en Derecho, o en alguna carrera afín a la materia tributaria;

III. Contar con experiencia acreditada en materia fiscal, cuando menos por un término de cinco años inmediatos anteriores a su designación;

IV. No haber ocupado la posición de Secretario o Subsecretario de Estado, o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno Federal, ni haber sido funcionario del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los últimos tres años previos a su nombramiento;

V. No haber sido condenado por sentencia irrevocable, por delito intencional que le imponga más de un año de prisión y si se tratare de delito patrimonial cometido intencionalmente, cualesquiera que haya sido la pena,

ni encontrarse inhabilitado para ejercer un cargo o comisión en el servicio público, y

VI. Ser de reconocida competencia profesional y honorabilidad.

Requisitos todos ellos que a nuestro juicio resultan incompletos para garantizar el buen desempeño de un consejero independiente, pues el legislador no estableció el mínimo de años de experiencia en materia tributaria que deberá acreditarse para poder ser designado consejero de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, dejando latente la posibilidad de que dicho cargo recaiga en personas que a pesar de su honorabilidad y competencia profesional como abogados, contadores públicos, economistas o financieros, no sean expertas en la materia tributaria por no haberse desempeñado en esta rama durante un periodo razonable que pudiera ser igual al que se le exige al titular de la Procuraduría.

Por tanto, se estima necesario reformar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a efecto de señalar, de manera ex profesa, el mínimo de años de experiencia en materia tributaria que deberá acreditar la persona que haya de ser nombrada como consejero independiente de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a efecto de que no quepa duda de que el órgano de gobierno de la Procuraduría se integra por verdaderos expertos y profesionales en la praxis tributaria.

Idéntica situación acontece con los suplentes de los consejeros independientes que se encuentran previstos en el quinto párrafo del artículo 12 de la Ley Orgánica de la Procuraduría, pues dicho precepto señala que cada consejero independiente tendrá un suplente que será designado junto con el consejero de que se trate, pero es omiso en precisar si los suplentes también deben cumplir con todos y cada uno de los requisitos que debe satisfacer la persona que ocupe el cargo de consejero, por lo que si bien podemos inferir que así debe ser, creemos que debe ser la Ley y no la analogía o mayoría de razón, la que debe precisar esta cuestión.

Ahora bien, por lo que toca a la duración del cargo de consejero, la Ley Orgánica prevé que será por cuatro años, pero a diferencia del Procurador, la ley no prevé su ratificación, ni tampoco señala que podrá ser ratificado por un periodo más.

Aquí vale hacer el comentario de que el legislador no previó que los nombramientos de los seis consejeros independientes fueran escalonados, como ha sido la tendencia en los órganos de gobiernos de las distintas instituciones del país, por lo que existe el riesgo de que cada cuatro años, el Órgano de Gobierno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cambie completamente (Procurador y consejeros), cuestión que puede resultar perjudicial para la continuidad de los programas, actividades y visión de la Procuraduría, por lo que en este punto también valdría realizar una reforma legal.

IV.2.1.1 Sesiones del Órgano de Gobierno.

Los últimos tres párrafos del artículo 12 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente disponen que su Órgano de Gobierno sesionará de manera ordinaria, cuando menos, una vez cada tres meses y extraordinariamente cuando sea necesario, debiendo ser el Procurador o al menos tres de los miembros del Órgano de Gobierno, quienes formulen la convocatoria respectiva.

Asimismo, para la validez de las asambleas, se deberá reunir un quórum equivalente a la mayoría simple de sus integrantes, previéndose que todos los miembros del Órgano de Gobierno tendrán derecho de voz y voto y que sus resoluciones deberán ser tomadas por la mitad más uno de los consejeros presentes con derecho a voto. Sin embargo, el artículo en comento es omiso en precisar el mínimo de consejeros independientes (y no sus suplentes) que deberán estar presentes en las sesiones del Órgano de Gobierno, lo cual estimamos necesario pues podría darse el caso de que el quórum para una sesión

se conformara con el Procurador y suplentes de los consejeros independientes, dejando nuevamente esta situación a la analogía o mayoría de razón, lo que estimamos incorrecto.

IV.2.1.2 Facultades del Órgano de Gobierno.

Se encuentran reguladas en las siete fracciones que componen el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y en esencia son atribuciones que tienen que ver con la estructura organizacional, o bien, con el presupuesto y gasto de la Institución.

Así, como parte de las atribuciones estructurales del Órgano de Gobierno se encuentran las fracciones III, V, y VI, relativas a la aprobación del Estatuto Orgánico de la Procuraduría; la determinación de las bases y lineamientos para la promoción de la cultura tributaria y la aprobación del nombramiento de los delegados estatales o regionales de la Procuraduría que efectúe el Procurador.

III. Aprobar el Estatuto Orgánico de la Procuraduría, en el que se determinará la estructura y funciones de cada unidad u órgano que lo integren, así como el ámbito competencial de cada uno de ellos;

V. Determinar las bases y lineamientos para la promoción de la cultura tributaria;

VI. Aprobar el nombramiento de los delegados estatales o regionales de la Procuraduría hechos por el Procurador, y

Mientras que las atribuciones del Órgano de Gobierno en materia de presupuesto y gasto de la Procuraduría, se encuentran en las fracciones I, II y IV de la Ley Orgánica.

I. Analizar y, en su caso, aprobar el proyecto de presupuesto presentado por el Procurador;

II. Fijar lineamientos y aprobar los programas anuales de actividades y las políticas de la Procuraduría, así como los lineamientos generales de

actuación de ésta y de su Procurador y, velar por el cumplimiento de las reglas del servicio profesional de carrera;

IV. Evaluar y, en su caso, aprobar el proyecto de informe anual del Procurador de la Defensa del Contribuyente;

Finalmente, en la fracción VII, el legislador se establece que el Órgano de Gobierno contará con las demás facultades que se establezcan en la misma Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, su Estatuto Orgánico o cualquier otra disposición.

VII. Las demás que se establezcan en esta Ley, en el Estatuto Orgánico, o en cualquier otra disposición.

IV.2.2 Procurador.

El artículo 9, primer párrafo, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece que será el Senado de la República o, en su caso, la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, quien designe al Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de entre la terna que someta a su consideración el Presidente de la República.

Artículo 9. La designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente, será realizada por el Senado de la República o, en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, de entre la terna que someta a su consideración el Presidente de la República.

Asimismo, en el segundo párrafo, se señala que el Procurador durará en su encargo cuatro años, con posibilidad de ratificación por un segundo período de igual término, pudiendo ser destituido y sujeto a responsabilidad, únicamente por las causas y conforme a las disposiciones aplicables de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, sin perjuicio de cualesquier otra responsabilidad en que pudiera incurrir.

Artículo 9...

El Procurador de la Defensa del Contribuyente durará en su encargo cuatro años y podrá ser ratificado para un segundo periodo. Podrá ser destituido y sujeto a responsabilidad por las causas y conforme a las disposiciones aplicables de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, sin perjuicio de la responsabilidad penal en que pudiere incurrir.

Finalmente, en el último párrafo del artículo 9, el legislador estableció que quien ocupe el cargo de Procurador no podrá desempeñar ningún otro cargo público, de elección popular, empleo o comisión, salvo que se trate de actividades estrictamente académicas.

Artículo 9...

...

El Procurador de la Defensa del Contribuyente, durante el ejercicio de su encargo, no podrá desempeñar ningún otro cargo público, de elección popular, empleo o comisión, salvo que se trate de actividades estrictamente académicas.

III.2.2.1 Requisitos que debe reunir el Procurador.

De conformidad con el artículo 7 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, quien sea designado Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá satisfacer los mismos requisitos que los consejeros independientes, más una experiencia acreditada en materia fiscal, cuando menos por un término de cinco años inmediatos anteriores a su designación.

Es decir, la persona que sea designada como Procurador de la Defensa del Contribuyente, deberá contar con los siguientes requisitos: **i)** Ser ciudadano mexicano y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles y políticos; **ii)** Poseer título y cédula profesional de licenciado en Derecho, o en alguna carrera afín a la materia tributaria, abriendo con esto la posibilidad para que formen parte del Órgano de Gobierno de la Procuraduría otros profesionistas que no obstante

de no ser abogados, cuentan con un amplio conocimiento en materia fiscal, como es el caso de los contadores públicos, economistas y financieros; **iii)** No haber ocupado la posición de Secretario o Subsecretario de Estado, o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno Federal, ni haber sido funcionario del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los últimos tres años previos a su nombramiento; **iv)** No haber sido condenado por sentencia irrevocable, por delito intencional que le imponga más de un año de prisión y si se tratare de delito patrimonial cometido intencionalmente, cualesquiera que haya sido la pena, ni encontrarse inhabilitado para ejercer un cargo o comisión en el servicio público; **v)** Ser de reconocida honorabilidad y competencia profesional, y **vi)** Una experiencia acreditada en materia fiscal, cuando menos por un término de cinco años inmediatos anteriores a su designación.

En cuanto al perfil que debe reunir el Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, los estudiosos señalan que: *“...Lo que procede ahora... será buscar que el perfil del procurador de la defensa del contribuyente corresponda con la honorabilidad y confiabilidad que requiere una persona en esta posición aclarando que el procurador no será omnipotente porque será coadyuvado por el órgano de gobierno nombrado para tal fin...”*¹²⁶

Atributos que en nuestra opinión satisface plenamente la licenciada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara y quien como dijimos en el capítulo anterior, el 28 de abril de 2011 fue electa por el Senado de la República como la Primera *Ombudsman* fiscal del país, de entre la terna que para tal efecto remitió el Presidente de la República el 12 de dicho mes y año, pues ha sido Juez de Distrito en Materia Administrativa y Magistrada de Tribunal Colegiado del Poder Judicial de la Federación, Magistrada del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Diputada Federal por elección popular (creadora de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en la LIX Legislatura), Delegada Política en la

¹²⁶ Domínguez Chávez, Guillermo, *op. cit.*, p. 35.

Delegación Iztacalco, además de haber ocupado diversos cargos públicos dentro del Gobierno del Distrito Federal.

IV.2.2.2 Atribuciones del Procurador.

Se encuentran previstas en el artículo 8 de la Ley Orgánica y son las siguientes:

Facultades Delegables en otros funcionarios de la Procuraduría	Facultades Indelegables
Velar por el cumplimiento de las funciones de la Procuraduría (fracción I).	Elaborar y presentar para su aprobación al Órgano de Gobierno, el proyecto de presupuesto de la Procuraduría (fracción IV).
Ejercer con probidad los recursos presupuestales que se le asignen (fracción II).	Presidir y conducir las sesiones del Órgano de Gobierno (fracción VI).
Determinar los nombramientos de los asesores (fracción III).	Emitir disposiciones o reglas de carácter general y dictar lineamientos y medidas específicas para la interpretación y aplicación de la normatividad de la Procuraduría, así como, para el desarrollo y mejor desempeño de las actividades de la propia Procuraduría (fracción VII).
Emitir las recomendaciones públicas no vinculativas, así como los acuerdos que resulten de los procedimientos que practique la Procuraduría (fracción V).	Ejercer la representación legal de la Procuraduría y, en su caso, otorgar poderes de representación de la misma, en los términos establecidos en el Estatuto Orgánico (fracción IX).
Delegar facultades en los funcionarios de la Procuraduría en los términos que para tal efecto se precisen en el Estatuto Orgánico, con excepción de	Elaborar el proyecto de Estatuto Orgánico de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como de cualquier

<p>las facultades relativas (facultades VIII).</p> <p>Proveer lo necesario en lo administrativo y en la organización del trabajo de la Procuraduría (fracción XI).</p> <p>Las demás que se determinen en cualquier otra disposición (fracción XII).</p>	<p>disposición modificatoria al mismo, y someterla a la aprobación del Órgano de Gobierno (fracción X).</p>
---	---

IV.2.3. Delegados Regionales.

No existe en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente un artículo que ex profesamente prevea lo conducente a las facultades de las Delegaciones de la Procuraduría y a los requisitos que sus titulares deben satisfacer para obtener dicho encargo.

Lo relativo a los delegados y Delegaciones, lo encontramos diseminado en los artículos 4, primer párrafo, 6, fracción III, 13, fracción VI, 15, tercer párrafo, 16, segundo párrafo, 17, primer párrafo, 19, segundo párrafo, 25 cuarto párrafo y 28, penúltimo párrafo.

Así las cosas, podemos iniciar el desarrollo del presente apartado, diciendo que las Delegaciones Regionales son órganos desconcentrados que forman parte integrante de la estructura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y las cuales tienen por objeto acercar los servicios que presta esa Procuraduría a los particulares que se encuentran ubicados en localidades distintas a aquella en donde se encuentran las oficinas centrales de aquella.

Artículo 6.- La Procuraduría se integra por los siguientes órganos:

...

III. Delegados Regionales, y

Por tanto, los Delegados Regionales cuentan con aquellas atribuciones vinculadas con la recepción, tramitación y resolución de las quejas y reclamaciones formuladas por los particulares en contra de las autoridades fiscales, incluyendo la relativa al emplazamiento de estas últimas a los procedimientos previstos en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el cumplimiento que las autoridades fiscales den a las recomendaciones que sean aceptadas, la imposición de las multas de apremio previstas en dicha Ley Orgánica y la certificación de los hechos que consten en sus actuaciones.

Asimismo, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece que por lo menos deberá existir un Delegado Regional por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Artículo 4.- Los servicios que presta la Procuraduría se otorgarán exclusivamente a petición de parte interesada, por el Procurador de la Defensa del Contribuyente, por los Delegados Regionales y por el número de asesores jurídicos suficiente para satisfacer la demanda, debiendo contar mínimamente con un Delegado y el personal jurídico y administrativo necesario por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Mientras que el artículo 13, fracción VI, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente dispone que los nombramientos de los Delegados Regionales deberán aprobarse por el Órgano de Gobierno de ese descentralizado, siendo por demás curioso que el legislador también haya previsto como facultad de ese Órgano de Gobierno, la aprobación de los nombramientos de los delegados “estatales” de la Procuraduría, no obstante que la Ley Orgánica en comento no establezca en ningún otro dispositivo legal, la existencia de dichos delegados “estatales”.

Artículo 13.- El Órgano de Gobierno tendrá las siguientes atribuciones:

...

VI.- Aprobar el nombramiento de los delegados estatales o regionales de la Procuraduría hechos por el Procurador, y

IV.2.4 Asesores Jurídicos.

Del mismo modo que los Delegados Regionales, los asesores jurídicos se encuentran previstos como parte integrante de la estructura orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, según se advierte de lo dispuesto en el artículo 6, fracción IV, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Artículo 6.- La Procuraduría se integra por los siguientes órganos:

...

IV. Asesores jurídicos.

Por su parte, el artículo 10 de la misma Ley dispone que los asesores jurídicos deberán reunir para su nombramiento los mismos requisitos que los consejeros independientes y el Procurador, exceptuando el relativo a la no ocupación de la posición de Secretario o Subsecretario de Estado, o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno Federal, ni haber sido funcionario del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los últimos tres años previos a su nombramiento, debiendo contar en todo caso, con una experiencia reconocida en materia fiscal de dos años inmediatos anteriores a su nombramiento.

Artículo 10.- Los asesores jurídicos deberán reunir para su nombramiento, los mismos requisitos que el Procurador, exceptuando las fracciones III y IV del artículo 7, ya que será necesario que cuenten con experiencia acreditada en materia fiscal por un período continuo de dos años inmediato anterior a su nombramiento.

El nombramiento de Asesor Jurídico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente será efectuado por el Procurador, siendo el artículo 11 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente el dispositivo legal que enumera las atribuciones con que cuentan los asesores jurídicos, siendo éstas: *i)* La prestación personal del servicio de asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que lo soliciten; *ii)* Defender los intereses de sus representados, haciendo valer acciones, excepciones, incidentes, recursos o cualquier otro trámite o gestión que proceda conforme a derecho y que resulte necesario para una eficaz defensa, salvo en los casos en que a juicio del asesor jurídico, la defensa del interesado resulte legalmente improcedente por no existir bases ni fundamentos para su ejercicio; *iii)* Llevar un registro y expediente de control por cada caso que se le presente, desde su inicio, hasta la conclusión total del asunto, y *iv)* Las demás que resulten de la naturaleza de su función, de la disposición de la Ley y las que les sean encomendadas por el Procurador de la Defensa del Contribuyente.

IV.2.5 Personal profesional, técnico y administrativo de carrera.

La Ley Orgánica únicamente precisa en el artículo 6, último párrafo, que será en el Estatuto Orgánico en donde se precise el número, organización y reglas de operación del personal de carrera que resulte necesario para que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pueda realizar sus funciones.

IV.2.6 Órgano Interno de Control.

En atención a lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuenta con un Órgano Interno de Control que forma parte integrante de su estructura, según se advierte de lo dispuesto en el artículo 14 de su Ley Orgánica y cuyo titular será designado por la Secretaría de la Función Pública en términos de lo dispuesto por el artículo 37, fracción XII, de la Ley Orgánica de la Administración

Pública Federal y el cual podrá ser auxiliado, a su vez, por los titulares de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades, mismos que gozarán de las facultades previstas en el artículo 66 del Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública en materia de responsabilidades de los servidores públicos.

Así pues, nos parece adecuado terminar la exposición de las facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la cita de las palabras expresadas por la ahora Procuradora Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara en el mes de octubre de 2008, en cuanto a la creación, naturaleza jurídica, y atribuciones de este nuevo organismo descentralizado no sectorizado y las cuales, a nuestro juicio, sintetizan las funciones y expectativas que la Institución de mérito tiene por delante:

“...No podemos negar que la PDC nace como una institución acotada; no se trata desde luego de un organismo constitucional autónomo, formará parte de la administración pública descentralizada, los procedimientos que instaure con motivo de las quejas o reclamaciones de los contribuyentes sólo podrán derivar en recomendaciones no vinculatorias. La falta de cumplimiento por parte de las autoridades fiscales de estas recomendaciones no traerá aparejada sanción alguna, salvo que el contribuyente afectado a través de la promoción del medio de defensa logre la nulidad del acto por ausencia total de fundamentación y motivación, supuesto que se antoja prácticamente imposible, pues se trataría solamente de casos extremos en que la arbitrariedad administrativa desacatará o brincará toda norma; supuesto este que se antoja muy alejado de nuestra realidad administrativa tributaria, en la que las autoridades fundan y motivan prolijamente sus resoluciones, aunque tales fundamentos no siempre resulten los correctos.

La Procuraduría tampoco contará con facultades para promover acciones o controversias constitucionales contra nuevos gravámenes, ni contra disposición tributaria alguna.

Pese a estas carencias, considero que será histórico en el desenvolvimiento y avance de la relación jurídico-tributaria en nuestro país el establecimiento de la PDC, pues representa un estructurado y serio inicio en la modernización de nuestro sistema fiscal que crónicamente ha visto al contribuyente más como un elusor o evasor agazapado, que como el aliado y cliente permanente de la administración. Asimismo, las valiosas y novedosas facultades con que cuenta el nuevo órgano, tales como

*promocionar una nueva cultura contributiva (premisa que también se contiene en la Ley de los Derechos del Contribuyente), detectar y denunciar las prácticas administrativas irregulares o viciosas impulsando una actuación de respeto y equidad para los contribuyentes, sus facultades de asistencia como el estudio y divulgación de las disposiciones fiscales y la atención y resolución de las solicitudes de asesoría y consulta de los contribuyentes, así como la posibilidad de proponer reformas a las disposiciones fiscales y a la propia normatividad del SAT, la convertirán ante todo en el observador, evaluador e interlocutor imparcial que nuestro sistema requiere para su fortalecimiento y modernización.*¹²⁷

¹²⁷ Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *op. cit.*, pp. 17.

CAPÍTULO IV

PROPUESTAS PARA EFICIENTAR LA MISIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

IV.1 Designación inmediata de los Consejeros Independientes que conforman al Órgano de Gobierno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicada en el Diario Oficial de la Federación establece con suma claridad, en sus artículos Transitorios Primero y Segundo, que la vigencia de la referida ley iniciaría al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, lo cual en la especie aconteció el 4 de septiembre de 2006, así como que el Ejecutivo Federal sería el encargado de prever los recursos para la creación y puesta en marcha de dicha Institución.

ARTÍCULO PRIMERO.- El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

ARTÍCULO SEGUNDO.- El Ejecutivo Federal deberá prever los recursos para la creación y funcionamiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Asimismo, el artículo Tercero Transitorio es enfático en el sentido de que la elección y constitución del Primer Procurador y Órgano de Gobierno, se debería efectuar dentro de los 30 y 45 días siguientes a la publicación del referido decreto en el Diario Oficial de la Federación, respectivamente.

ARTÍCULO TERCERO.- La elección del primer Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes al inicio de vigencia de esta Ley. Dentro de los siguientes cuarenta y cinco días hábiles a su elección, deberá constituirse el Órgano de Gobierno de la Procuraduría, órgano que deberá expedir su Estatuto Orgánico a más tardar dentro de treinta días siguientes a su constitución. La Procuraduría deberá estar operando y funcionando, a más tardar dentro de los siguientes ciento veinte días al inicio de la vigencia de la presente Ley.

Situación que no se cumplió sin justificación legal alguna, pues aún y cuando el Procurador General de la República interpuso la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006 en contra de los artículos 5º, fracción VII, y 12º, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente,

lo cierto es que el artículo 64, último párrafo, de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (que enseguida se transcribe) dispone que la admisión de esa clase de acciones no dará lugar a la suspensión de la norma cuestionada, por lo que la interposición de la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006, no podía servir de excusa o pretexto para que el Presidente de la República dejara de enviar al Senado, una vez iniciada la vigencia del artículo 9 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la terna de candidatos para ocupar el cargo de Procurador de la Defensa del Contribuyente.

ARTICULO 64. Iniciado el procedimiento, conforme al artículo 24, si el escrito en que se ejercita la acción fuere obscuro o irregular, el ministro instructor prevendrá al demandante o a sus representantes comunes para que hagan las aclaraciones que correspondan dentro del plazo de cinco días. Una vez transcurrido este plazo, dicho ministro dará vista a los órganos legislativos que hubieren emitido la norma y el órgano ejecutivo que la hubiere promulgado, para que dentro del plazo de quince días rindan un informe que contenga las razones y fundamentos tendientes a sostener la validez de la norma general impugnada o la improcedencia de la acción de inconstitucionalidad. Tratándose del Congreso de la Unión, cada una de las Cámaras rendirá por separado el informe previsto en este artículo.

En los procedimientos por acciones en contra de leyes electorales, los plazos a que se refiere el párrafo anterior serán, respectivamente, de tres días para hacer aclaraciones y de seis días para rendir el informe que contenga las razones y fundamentos tendientes a sostener la constitucionalidad de la ley impugnada.

La admisión de una acción de inconstitucionalidad no dará lugar a la suspensión de la norma cuestionada.

No obstante lo anterior y si la intención del Ejecutivo Federal era la de esperar el resultado de la multicitada acción de inconstitucionalidad a efecto de nombrar tanto al Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como a los seis consejeros independientes que conformarían junto con aquel su órgano de gobierno, es de resaltarse que el 7 de septiembre de 2009, fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación, las reformas efectuadas por el Poder Legislativo a los artículos 5º, fracción VII, y 12º, fracción II, de la Ley Orgánica de

la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, atendiendo a los argumentos expresados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006.

Sin embargo, fue hasta el 12 de abril de 2011 cuando el Presidente de la República envió al Senado la terna representada por Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, Gabriela Ríos Granados y José Miguel Domínguez Camacho, para ocupar el cargo de Procurador de la Defensa del Contribuyente, siendo designada como la primera Procuradora de la Defensa del Contribuyente, por un periodo de cuatro años, la primera de los candidatos mencionados en sesión ordinaria de fecha 28 de abril de 2011.

Es decir, no obstante de haberse solventado la inconstitucionalidad del procedimiento de elección de los consejeros independientes de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente mediante la aprobación y publicación de las reformas publicadas el 7 de septiembre de 2009, el Presidente de la República, tardó un año, siete meses y veintiún días, para cumplir con lo ordenado en el artículo Tercero Transitorio en lo relativo al procedimiento de elección del primer Procurador de la Defensa del Contribuyente.

Para colmo, el Presidente de la República ha sido omiso en nombrar a los seis consejeros independientes que junto con la actual Procuradora, habrán de conformar el Órgano de Gobierno de la Institución, sin que exista forma o modo alguno de obligarlo a que designe tales consejeros.

Por tanto, se antoja necesario efectuar las adecuaciones legales o incluso constitucionales que resulten necesarias para evitar que alguno de los Poderes de la Unión, deje de cumplir con la obligación que la ley le impone de designar a los servidores públicos de las instituciones del Estado mexicano, lo cual a nuestro juicio podría evitarse con el establecimiento de un plazo perentorio para realizar

tales designaciones, so pena que de no hacerlo, dicha facultad pasará de inmediato a otro de los Poderes de la Unión.

IV. 2 Aprobación y Publicación en el Diario Oficial de la Federación del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no cuenta con los consejeros independientes que habrán de conformar su Órgano de Gobierno, tampoco cuenta con Estatuto Orgánico que defina sus unidades administrativas y atribuciones respectivas.

Lo anterior es de suma trascendencia pues en estricto derecho, cualquier actuación de la Procuraduría tendría que ser suscrita por su Titular, pues de lo contrario, al no haberse aprobado el referido Estatuto, podríamos estar en presencia de funcionarios cuya actuación podría ser catalogada como de facto.

IV.3 Representación del contribuyente sin distinción de la cuantía del negocio.

Resulta por demás alarmante el hecho de que en términos del artículo 3° de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la gratuidad de los servicios de representación que presta el *Ombudsman* fiscal, atienda al monto del asunto y no de la capacidad económica del contribuyente,

Artículo 3.- Los servicios que regula esta Ley se prestarán gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo. Tratándose de los servicios de representación a que hace referencia la fracción II del artículo 5, únicamente se proporcionarán cuando el monto del asunto no exceda de treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.

Los servicios de representación a que se refiere el párrafo anterior, podrán proporcionarse sin que sea necesario agotar previamente la investigación a que se refiere la fracción III del artículo 5 de esta Ley.

Lo anterior se afirma pues en primer lugar, ninguna de las instituciones que hemos señalado en el presente trabajo de investigación como antecedentes de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ya sean nacionales o extranjeras, limitan la gratuidad de los servicios que prestan al monto del asunto sometido a su consideración, aunado a que de la exposición de motivos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no se advierte la *ratio* seguida por el legislador para tomar como factor determinante para la gratuidad de los servicios de representación que aquella presta, el monto del negocio y no así la capacidad económica del contribuyente afectado por el acto de autoridad.

En tal virtud, creemos necesaria una reforma a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a efecto de establecer que los servicios de ésta serán prestados de manera gratuita en todos los casos, tal como lo hace el Instituto Federal de Defensoría Pública del Poder Judicial de la Federación y en cuya ley se precisa (artículos 2, 15 y 16) que el servicio de defensoría pública será gratuito, sin hacer distinciones de ninguna clase, pero otorgándose de manera preferente a personas que desempleadas que no perciban ingresos, jubilados o pensionados y sus cónyuges; trabajadores eventuales o subempleados; trabajadores que reciban, bajo cualquier concepto, ingresos mensuales inferiores a los previstos en las bases generales de organización y funcionamiento; indígenas, y personas que por cualquier razón social o económica tengan la necesidad de estos servicios, para lo cual se llevarán a cabo los estudios socioeconómicos conducentes.

Artículo 2. El servicio de defensoría pública será gratuito. Se prestará bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo y de manera obligatoria, en los términos de esta Ley.

Artículo 15. Los servicios de asesoría jurídica se prestarán, preferentemente, a:

- I. Las personas que estén desempleadas y no perciban ingresos;*
- II. Los trabajadores jubilados o pensionados, así como sus cónyuges;*
- III. Los trabajadores eventuales o subempleados;*

- IV. Los que reciban, bajo cualquier concepto, ingresos mensuales inferiores a los previstos en las bases generales de organización y funcionamiento;*
- V. Los indígenas, y*
- VI. Las personas que por cualquier razón social o económica tengan la necesidad de estos servicios.*

Artículo 16. Para determinar si el solicitante de los servicios de asesoría jurídica reúne los requisitos establecidos para que se le otorgue el servicio, se requerirá un estudio social y económico, elaborado por un trabajador social del Instituto Federal de Defensoría Pública.

En los casos de urgencia previstos en las bases generales de organización y funcionamiento, se deberá prestar de inmediato y por única vez, la asesoría jurídica, sin esperar los resultados del estudio socioeconómico.

Lo anterior se estima así pues “...El único baluarte que hasta ahora se ha demostrado capaz de parar la expansión en el plano del derecho tributario formal de los intereses recaudatorios es todavía el derecho de defensa...”¹²⁸ por lo que consideramos imprescindible reformar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a efecto de ampliar el servicio de representación legal y defensa a todo aquel que carezca de los recursos económicos suficientes para contratar los servicios de un abogado patrono especialista en materia tributaria, con independencia del monto del crédito fiscal.

Igualmente, creemos necesario precisar con claridad que los asesores jurídicos de la Procuraduría se encuentran legitimados para representar al contribuyente incluso en el juicio de amparo, ya sea directo o indirecto, siempre que exista un acto de autoridad fiscal que afecte sus derechos tributarios.

IV.4 Imprescriptibilidad para la presentación de la queja o reclamación.

Estimamos pertinente reformar el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a efecto de que el derecho a la presentación de la queja sea imprescriptible, con independencia del plazo para la

¹²⁸ Di Pietro Adriano, *Tutela del Contribuyente y Constitución Material en la Aplicación de la Norma Tributaria*, en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, P. Kirchhof at el, Tirant lo Blanch, 2ª. ed. Valencia, 1998, pp. 91.

posible impugnación del acto atribuido a las autoridades fiscales, pues si algo ha quedado demostrado a lo largo del presente trabajo de investigación es que los *Ombudsman* en materia fiscal, logran la erradicación de las prácticas lesivas, abusivas y desaseadas de la autoridad hacendaria a través de procedimientos sumarios, ágiles y sencillos que se inician mediante la presentación de quejas que no requieren formalidad alguna, por lo que de limitar la presentación de éstas se estima que resulta contrario a la naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

IV. 5 Reforma al artículo 5, fracción XI, de la Ley Orgánica, a efecto de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pueda identificar problemas sistémicos en materia de seguridad social.

Si la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene facultades para conocer de los actos de los organismos fiscales autónomos que lesionan o afectan los derechos de los contribuyentes, no se explica porqué el legislador, al momento de redactar la fracción XI del artículo 5, excluyó la posibilidad de que la Procuraduría pueda identificar problemas de carácter sistémico y formular al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, las recomendaciones que estime pertinentes a efecto de erradicar de la metodología, logística o costumbre con que dichas autoridades cumplen con las atribuciones que por ley tienen encomendadas, aquellas prácticas francamente excesivas o abusivas que se llevan a cabo en perjuicio de los derechos de los contribuyentes.

En consecuencia, estimamos prudente una reforma al precepto legal de mérito, a efecto de incluir como facultad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la relativa a la identificación de los problemas sistémicos en materia de seguridad social, con la conducente facultad de proponer al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, las recomendaciones estime necesarias a efecto de eliminar de

la praxis de dichos organismos, aquellos actos o conductas que sin ser necesariamente ilegales, lesionan o causan perjuicio a los contribuyentes.

IV.6 Reforma al artículo 5, fracción XII, de la Ley Orgánica, a efecto de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pueda emitir opinión sobre la interpretación, tanto disposiciones fiscales y aduaneras, como de seguridad social, sin necesidad de que se lo solicite la autoridad fiscal.

En el mismo sentido, estimamos que no existe razón jurídica suficiente para que el legislador discriminara en la redacción de la fracción XII del artículo 5 de la Ley Orgánica, al grado de hacer la precisión de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sólo podrá opinar sobre la forma en que hay que interpretar disposiciones fiscales y aduaneras, dejando a un lado la necesidad de que este descentralizado también se pronuncie en cuanto a la manera en que hay que interpretar las normas relativas a la seguridad social, máxime que se insiste, la Procuraduría también conoce de los actos del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores que resultan lesivos para los derechos de los contribuyentes.

Asimismo, la necesidad de que el ejercicio interpretativo que esta fracción concede a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se encuentre supeditado a que la autoridad fiscal “así lo solicite”, resulta una cuestión francamente ininteligible, pues se deja al arbitrio de la autoridad fiscal la posibilidad de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sea intérprete de las leyes fiscales y aduaneras, bastando que el Servicio de Administración Tributaria no solicite la intervención de la Procuraduría para que dicho descentralizado no haga uso de la facultad que le confiere la fracción en comento.

IV.7 Regulación de las notificaciones que efectúe la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En lo tocante al procedimiento de las quejas, el artículo 18, tercer y quinto párrafos, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente,

dispone que cuando la queja o reclamación no corresponda de manera ostensible a la competencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ésta deberá notificar la incompetencia al quejoso o reclamante en el término de cinco días hábiles siguientes a la presentación de la queja o reclamación, así como que del escrito de queja o reclamación no se deduzcan los elementos que permitan la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se notificará al particular para que dentro del término de tres días siguientes a su presentación haga la aclaración respectiva, con el apercibimiento de que si en el término de tres días contados a partir del día siguiente a que surta efectos su notificación, no subsana la omisión requerida, se tendrá por no presentada.

Artículo 18. La presentación de la queja o reclamación a que se refiere la fracción III del artículo 5, podrá hacerse en cualquier tiempo, a menos que, el acto que se reclame de las autoridades fiscales federales vaya a ser objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, en términos de la fracción II del artículo 5, caso en el cual la queja para efectos de la recomendación que le precediera, deberá presentarse a más tardar dentro de los 15 días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación del acto o resolución a impugnarse con el apercibimiento de que, si no se presenta en el término antes indicado, se tendrá por no presentada.

Cuando la queja o reclamación sea notoriamente improcedente o infundada, será rechazada de inmediato, debiendo comunicarse por escrito en el término de cinco días hábiles al quejoso o reclamante.

Cuando la queja o reclamación no corresponda de manera ostensible a la competencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ésta deberá notificar la incompetencia al quejoso o reclamante en el término de cinco días hábiles siguientes a la presentación de la queja o reclamación.

Cuando los quejosos o reclamantes no puedan identificar a las autoridades o servidores públicos, cuyos actos u omisiones consideren haber afectado sus derechos, el escrito que contenga la queja o reclamación será admitido, si procede, bajo la condición de que se logre dicha identificación en la investigación posterior de los hechos, siempre que no se esté en el supuesto a que se refiere la fracción II del artículo 5 de la presente Ley, en cuyo caso se tendrá por no presentada la queja o reclamación.

Si de la presentación de la queja o reclamación no se deducen los elementos que permitan la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ésta dentro del término de tres días siguientes a su

presentación, requerirá al quejoso o reclamante, para que haga la aclaración respectiva, con el apercibimiento de que si en el término de tres días contados a partir del día siguiente a que surta efectos su notificación, no subsana la omisión requerida, se tendrá por no presentada.

Por otra parte, el artículo 19, en su párrafo primero, impone a las autoridades a las que se imputa responsabilidad sobre los hechos que motivaron la queja o reclamación, la obligación de rendir un informe sobre los actos que se les atribuyen, en el término de tres días hábiles siguientes al que surta efectos la notificación del auto respectivo.

En el mismo tenor, los párrafos tercero y cuarto del mismo artículo, prevén la posibilidad de efectuar notificaciones urgentes por medios electrónicos, así como que las resoluciones que emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente deberán notificarse a más tardar dentro del día siguiente al que se hubiesen pronunciado, y se asentará la razón que corresponda inmediatamente después de dicha resolución.

Artículo 19. En caso de ser procedente o habiéndose cumplido los requisitos omitidos, se emitirá auto de admisión dentro de los tres días siguientes a la presentación de la queja o reclamación; en dicho acuerdo se requerirá a las autoridades señaladas como responsables para que en el término de tres días hábiles siguientes al que surta efectos su notificación, rindan un informe sobre los actos que se les atribuyan en la queja o reclamación.

En casos urgentes y para la mejor eficacia de la notificación, el Procurador de la Defensa del Contribuyente o en su caso los Delegados Regionales, podrán ordenar que ésta se realice a las autoridades responsables por la vía electrónica.

...

Las resoluciones deben ser notificadas a más tardar dentro del día siguiente al que se hubiesen pronunciado, y se asentará la razón que corresponda inmediatamente después de dicha resolución.

Finalmente, el artículo 25, segundo y cuarto párrafos, establecen que la autoridad o servidor público al que se efectúe una recomendación, deberá

informar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente dentro de los tres días hábiles siguientes al que surta efectos la notificación respectiva, si acepta o no dicha recomendación, en el entendido de que de aceptarla, deberá entregar, dentro de los diez o veinte días hábiles siguientes, dependiendo si se solicitó prórroga para ello, las pruebas que acrediten que ha cumplido con dicha recomendación.

Artículo 25...

Una vez recibida la recomendación, la autoridad o servidor público de que se trate informará, dentro de los tres días hábiles siguientes al que surta efectos su notificación, si acepta o no dicha recomendación.

...

En caso de aceptar la recomendación, entregará, dentro de los diez días hábiles siguientes, las pruebas que acrediten de que ha cumplido con la recomendación. Dicho plazo podrá ser ampliado por una sola vez por igual término cuando la naturaleza de la recomendación así lo amerite y lo autorice el Procurador de la Defensa del Contribuyente o los Delegados Regionales.

Sin embargo, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no precisa los tipos de notificaciones que podrá llevar a cabo dicho descentralizado (personales, por oficio, por instructivo, por edictos por estrados, por lista o rotulón), ni las formalidades que habrán de satisfacer los funcionarios encargados de realizarlas ni tampoco en qué momento surtirán sus efectos, pues el artículo 19, último párrafo, sólo señala que la Procuraduría, en casos urgentes, podrá efectuar notificaciones por vía electrónica.

Del mismo modo, la ley tampoco señala la aplicación supletoria del Código Fiscal de la Federación o algún otro ordenamiento legal en materia de notificaciones.

Es en los artículos 31, 32, 33 y 34 de los Lineamientos que regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del

Contribuyente, en donde encontramos lo relativo a las notificaciones practicadas por dicho descentralizado.

Artículo 31. Las notificaciones se realizarán de la siguiente forma:

I. A las autoridades fiscales:

a) Por regla general, mediante oficio que será entregado en la oficina receptora designada como tal por las autoridades fiscales correspondientes; a falta de ésta en el domicilio de la oficina del servidor público designado como responsable. El sello fechador de la oficina receptora obrará como acuse de recibo, entre otros signos indubitables para el efecto.

b) Fuera de la ciudad dónde se ubiquen las Oficinas Centrales o las Delegaciones, por servicio de mensajería con acuse de recibo, el cual se agregará al expediente; o bien, previo acuerdo con las autoridades fiscales competentes con oficinas domiciliadas en el Distrito Federal o en cualquiera de las ciudades donde exista una Delegación, por conducto de éstas.

c) En casos graves o urgentes, conforme con lo dispuesto por el artículo 19, párrafo segundo, de la Ley, se podrá disponer que se practique la notificación por cualquier otro medio de mayor celeridad, incluso por la vía electrónica, siempre que se garantice fehacientemente la recepción efectiva de la notificación por el destinatario.

d) En casos graves o urgentes se podrá ordenar la práctica de notificación personal al servidor público involucrado, la que procederá en su domicilio laboral, particular o bien, en donde se encuentre.

II. A los contribuyentes, obligados solidarios y personas interesadas, personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando su domicilio se encuentre fuera de la ciudad donde se ubiquen las Oficinas Centrales o las Delegaciones:

a) En el procedimiento de quejas y reclamaciones:

1. El acuerdo de no responsabilidad o emisión de recomendación pública no vinculatoria con que culmine el procedimiento previsto en el Capítulo IV de la Ley.

2. El acuerdo que determine la incompetencia de la Procuraduría para atender la queja o reclamación en los términos del párrafo tercero del artículo 18 de la Ley.

El sello fechador de la oficina receptora obrará como acuse de recibo, entre otros signos indubitables para ese efecto.

3. Cualquier acuerdo dictado en el procedimiento de queja o reclamación, por el cual se ponga fin anticipado al mismo.

4. Cualquier otro acuerdo que así se estime necesario.

b) Cuando se presten servicios de representación legal y defensa:

1. Todos los acuerdos, autos, resoluciones y sentencias dictadas por las autoridades administrativas o jurisdiccionales ante las que se presten los servicios, siempre y cuando en ellos se cause un perjuicio definitivo.

2. Cuando cesen los servicios por las causas a que se refiere el Capítulo Tercero, de este Título.

3. En cualquier otro caso que se estime necesario a juicio del Asesor Jurídico responsable.

c) Cuando se presten los servicios de consulta:

1. El dictamen o acuerdo a que se refiere el artículo 46 de estos Lineamientos.

2. Cualquier requerimiento de información, datos o documentos necesarios para la solución de la consulta.

En las notificaciones que se realicen a los contribuyentes u obligados solidarios con ellos relacionados, deberá hacerse mención de la Oficina Central o Delegación donde puede ser consultado el expediente respectivo.

III. A los miembros del Organo de Gobierno:

a) Por vía electrónica u oficio.

b) Personalmente en casos extraordinarios.

IV. A los síndicos, representantes de colegios profesionales, grupos organizados de contribuyentes, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones:

a) Por vía electrónica u oficio.

b) Personalmente en casos extraordinarios.

Todas las restantes notificaciones a los sujetos a que se refiere este artículo se practicarán por medio del Boletín Electrónico que se publicará en la página oficial de la Procuraduría.

Las notificaciones a que se refiere este Capítulo se regirán en lo que proceda por las disposiciones relativas del Código Fiscal de la Federación en lo que no se encuentre expresamente regulado.

En todos los casos, el acto u oficio será eficaz y surtirá sus efectos legales en términos del artículo 33 de los Lineamientos.

Artículo 32. Cualquier notificación se podrá realizar en las Oficinas Centrales o en las Delegaciones cuando el interesado comparezca, de lo cual se levantará, en todo caso, la constancia correspondiente.

Artículo 33. Las notificaciones a que se refiere este Capítulo surtirán sus efectos al día hábil siguiente al en que fueron hechas.

Las notificaciones se efectuarán dentro de los cinco días hábiles siguientes a la emisión del acto por notificar, salvo disposición expresa en contrario en la Ley o en cualquier otro ordenamiento que resulte aplicable.

Artículo 34. Todas las notificaciones para las que no exista regla expresa se practicarán a través del Boletín Electrónico, el cual se publicará en la página oficial. El Boletín Electrónico contendrá número de índice, número de expediente, nombre del solicitante, autoridades involucradas, fecha del acto a notificar y una síntesis del mismo.

Las notificaciones del Boletín Electrónico se clasificarán según el tipo de servicio prestado por la Procuraduría.

Como se observa, los artículos antes transcritos prevén una gama de notificaciones –personales, por oficio, por boletín electrónico, por vía electrónica-

dependiendo el tipo y destinatario del asunto que se habrá de notificar. Incluso se prevé el momento en que habrán de surtir sus efectos y la indicación de en todo lo que no se encuentre expresamente regulado en los artículos de mérito, las notificaciones de la Procuraduría se regirán por las disposiciones relativas del Código Fiscal de la Federación.

A nuestro juicio, esta situación debió regularse en la Ley Orgánica y no en los Lineamientos, pues de las notificaciones que practique la Procuraduría se generarán consecuencias jurídicas para los contribuyentes y en especial para las autoridades, sobre todo en materia de las sanciones que pueden ser impuestas por incumplimiento a las disposiciones contenidas en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, por lo que resulta cuestionable que el tipo de notificaciones, su regulación y el momento en el que surten sus efectos, esté previsto en los multicitados Lineamientos.

Máxime que la Procuraduría tiene la naturaleza jurídica de un organismo descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonios propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión, por lo que se antoja lógico pensar que el ordenamiento aplicable de manera supletoria a las notificaciones que se realicen en los procedimientos a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente será la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y la cual señala en su artículo 1º, que sus disposiciones serán aplicables a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada a los organismos descentralizados de la administración pública federal paraestatal respecto a sus actos de autoridad.

Artículo 1. Las disposiciones de esta ley son de orden e interés públicos, y se aplicarán a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados Internacionales de los que México sea parte.

El presente ordenamiento también se aplicará a los organismos descentralizados de la administración pública federal paraestatal respecto a sus actos de autoridad, a los servicios que el estado preste de manera

exclusiva, y a los contratos que los particulares sólo puedan celebrar con el mismo.

Este ordenamiento no será aplicable a las materias de carácter fiscal, responsabilidades de los servidores pública, justicia agraria y laboral, ni al ministerio público en ejercicio de sus funciones constitucionales. En relación con las materias de competencia económica prácticas desleales de comercio internacional y financiera, únicamente le será aplicable en el título tercero A.

Para los efectos de esta Ley sólo queda excluida la materia fiscal tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquéllas.

Por lo que en todo caso las notificaciones que realice la Procuraduría deberían ajustarse, en principio, a las formalidades previstas en los artículos 35 a 39 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Artículo 35. Las notificaciones, citatorios, emplazamientos, requerimientos, solicitud de informes o documentos y las resoluciones administrativas definitivas podrán realizarse:

I. Personalmente con quien deba entenderse la diligencia, en el domicilio del interesado;

II. Mediante oficio entregado por mensajero o correo certificado, con acuse de recibo. También podrá realizarse mediante telefax, medios de comunicación electrónica o cualquier otro medio, cuando así lo haya aceptado expresamente el promovente y siempre que pueda comprobarse fehacientemente la recepción de los mismos, y

III. Por edicto, cuando se desconozca el domicilio del interesado o en su caso de que la persona a quien deba notificarse haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal.

Tratándose de actos distintos a los señalados anteriormente, las notificaciones podrán realizarse por correo ordinario, mensajería, telegrama o, previa solicitud por escrito del interesado, a través de telefax, medios de comunicación electrónica u otro medio similar.

Salvo cuando exista impedimento jurídico para hacerlo, la resolución administrativa definitiva deberá notificarse al interesado por medio de correo certificado o mensajería, en ambos casos con acuse de recibo,

siempre y cuando los solicitantes hayan adjuntado al promover el trámite el comprobante de pago del servicio respectivo.

Artículo 36. Las notificaciones personales se harán en el domicilio del interesado o en el último domicilio que la persona a quien se deba notificar haya señalado ante los órganos administrativos en el procedimiento administrativo de que se trate. En todo caso, el notificador deberá cerciorarse del domicilio del interesado y deberá entregar copia del acto que se notifique y señalar la fecha y hora en que la notificación se efectúa, recabando el nombre y firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega, se hará constar en el acta de notificación, sin que ello afecte su validez.

Las notificaciones personales, se entenderán con la persona que deba ser notificada o su representante legal; a falta de ambos, el notificador dejará citatorio con cualquier persona que se encuentre en el domicilio, para que el interesado espere a una hora fija del día hábil siguiente. Si el domicilio se encontrare cerrado, el citatorio se dejará con el vecino más inmediato.

Si la persona a quien haya de notificarse no atendiere el citatorio, la notificación se entenderá con cualquier persona que se encuentre en el domicilio en que se realice la diligencia y, de negarse ésta a recibirla o en su caso de encontrarse cerrado el domicilio, se realizará por instructivo que se fijará en un lugar visible del domicilio.

De las diligencias en que conste la notificación, el notificador tomará razón por escrito.

Cuando las leyes respectivas así lo determinen, y se desconozca el domicilio de los titulares de los derechos afectados, tendrá efectos de notificación personal la segunda publicación del acto respectivo en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo 37. Las notificaciones por edictos se realizarán haciendo publicaciones que contendrán un resumen de las resoluciones por notificar. Dichas publicaciones deberán efectuarse por tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos diarios de mayor circulación en el territorio nacional.

Artículo 38. Las notificaciones personales surtirán sus efectos el día en que hubieren sido realizadas. Los plazos empezarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación.

Se tendrá como fecha de notificación por correo certificado la que conste en el acuse de recibo.

En las notificaciones por edictos se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos diarios de mayor circulación en el territorio nacional.

Artículo 39. Toda notificación deberá efectuarse en el plazo máximo de diez días, a partir de la emisión de la resolución o acto que se notifique, y deberá contener el texto íntegro del acto, así como el fundamento legal en que se apoye con la indicación si es o no definitivo en la vía administrativa, y en su caso, la expresión del recurso administrativo que contra la misma proceda, órgano ante el cual hubiera de presentarse y plazo para su interposición.

Sin embargo, existen aspectos que en nuestra opinión no permiten la aplicación de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, a todas las notificaciones que efectúa la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Esto es así, pues la ley procedimental en comento regula la forma en que las distintas autoridades de la Administración Pública Federal, ya sean centralizadas o paraestatales, comunican al particular sus actos y determinaciones, lo cual tiene como resultado, que la Ley Federal de Procedimiento Administrativo sólo prevea las formalidades a seguir cuando una autoridad notifica a un particular o gobernado.

De ahí que la notificación que hace las veces de referencia y marco general de las demás contempladas en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, sea la notificación personal que se realiza de manera directa en el domicilio del particular, previa entrega del citatorio previo correspondiente.

Sin embargo, el procedimiento de queja o reclamación previsto en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no sólo prevé notificaciones a los particulares, sino también a las autoridades responsables de los actos que originaron la interposición de la queja o reclamación y a las cuales

no se les puede aplicar las reglas de la notificación personal que se precisan en los artículos 35 y 36 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Por tanto, resulta urgente una reforma a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en la que se prevean las formalidades de las notificaciones que ésta practique, incluyendo el momento en el cual surtirán sus efectos.

IV.8 Eliminación del pago de derechos a cargo del contribuyente por las copias certificadas de las constancias que la autoridad acompañe al informe relativo a la queja o reclamación interpuesta en su contra.

A efecto de guardar congruencia con los artículos 2º, fracción VI y IX, y 24 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, así como 14, fracción V, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ordenamientos en los cuales se prevé que los contribuyentes tienen derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal, que las actuaciones de ésta se realicen en la forma menos onerosa para el contribuyente y la posibilidad de que éste ofrezca como prueba el expediente administrativo del cual deriva la resolución impugnada, mismo que deberá exhibir la autoridad demandada sin costo para el demandante, estimamos prudente derogar el artículo 19, tercer párrafo, *in fine*, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, pues el hecho de que el contribuyente tenga que pagar los derechos correspondientes a las copias certificadas de las constancias que adjunte la autoridad al informe que rinda con motivo de la queja o reclamación interpuesta en su contra, podría desalentar seriamente las denuncias de los hechos u omisiones cometidos por las autoridades fiscales en perjuicio de sus derechos en materia tributaria

Lo anterior aunado a que la ley es omisa en señalar el plazo en el cual el particular deberá efectuar el pago de las referidas copias certificadas, así como las consecuencias jurídicas que se generarían en caso de que éste sea omiso, por lo

que estamos ante una norma imperfecta que no precisa la sanción aplicable para el caso de que el contribuyente no realice el pago de las certificaciones antes indicadas.

IV.9 Mayor interacción con el Poder Legislativo para la creación y modificación de leyes fiscales.

Si bien es cierto que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuenta con facultades para proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales, lo cierto es que no existe razón alguna para limitar dicha facultad a la Comisión de mérito, pues existen otras comisiones de esa soberanía, como puede ser, a manera de ejemplo, la Comisión de Seguridad Social, que también guarda relación con las materia que tutela la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En esa tesitura, se estima necesario modificar el artículo 5, fracción XVI, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a efecto de que no se limite la interacción de la Procuraduría únicamente a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Honorable Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, y sí por el contrario, el descentralizado en estudio, pueda tener contacto con cualesquier otra Comisión que tenga injerencia en los temas de la Procuraduría.

IV.10 Reforma al artículo 105 Constitucional a efecto de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentre legitimada para interponer la Acción de Inconstitucionalidad respecto de leyes fiscales federales y de seguridad social en materia de contribuciones.

Nadie puede negar que la impugnación a nivel constitucional de las leyes tributarias se ha convertido en los últimos años en una práctica habitual de muchos de los contribuyentes. Muchas pueden ser las explicaciones para tal comportamiento. La primera y más importante es la relacionada con el no pago de una determinada contribución. La segunda, la devolución de importantes

cantidades de dinero más los intereses correspondientes. Otras razones para combatir la constitucionalidad de leyes pudieran ser el otorgamiento de un régimen fiscal benéfico para el contribuyente que lo coloque en ventaja sobre sus demás competidores; las estrategias de negocios que tienen por objeto incrementar el valor de la empresa para enajenarla a un mayor precio, así como planeaciones fiscales de las que dependa el acreditamiento o deducibilidad de conceptos que de no obtener el amparo y protección de la justicia federal difícilmente podrían ser aplicados por los contribuyentes.

Sin embargo, atendiendo al principio de relatividad que rige el juicio de amparo, las sentencias que emiten los Juzgados y Tribunales del Poder Judicial de la Federación únicamente otorgan beneficios al quejoso que ha obtenido el amparo y protección de la Justicia de la Unión y no así al universo de contribuyentes que aún y cuando pudieran estar en las mismas condiciones jurídicas y económicas que aquél, fueron omisos en interponer en tiempo y forma el correspondiente juicio de garantías, lo cual trae a la postre que personas que son contribuyentes de un mismo impuesto tributen de maneras distintas distorsionando con ello el escenario fiscal nacional.

Por lo tanto, proponemos la adición de un inciso g) al artículo 105, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a efecto de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se encuentre legitimada para interponer la acción de inconstitucionalidad respecto de leyes en materia tributaria.

Artículo 105.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

I...

II. De las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución.

Las acciones de inconstitucionalidad podrán ejercitarse, dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la norma, por:

...

g) La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a través de su titular, en contra de leyes que fijan contribuciones federales.

De esta forma, la declaratoria de invalidez de una ley de carácter tributario, daría certidumbre y certeza jurídicas a todo el universo de contribuyentes que son sujetos de un mismo tributo, evitándole a la autoridad hacendaria la problemática de las cuantiosas devoluciones que se generan con motivo de los efectos restitutorios que traen consigo las sentencias dictadas en el juicio de garantías, ya que por una parte, la acción de inconstitucionalidad debe plantearse dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la norma, y por la otra, el penúltimo párrafo del artículo 105 constitucional es taxativo al señalar que *“...La declaración de invalidez de las resoluciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo no tendrá efectos retroactivos, salvo en materia penal, en la que regirán los principios generales y disposiciones legales aplicables de esta materia...”*.

Conclusiones.

Primera. Los derechos de los contribuyentes son derechos fundamentales según lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los tratados internacionales de los que México es parte. En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de las reformas y adiciones a nuestra Carta Magna que fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, las normas relativas a los derechos del contribuyente deben interpretarse favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, quedando obligadas todas las autoridades del Estado mexicano a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Segunda. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es una institución observadora de derechos fundamentales tributarios, inspirada en el *Ombudsman* previsto en la Constitución sueca de 1809, los Defensores del Pueblo y del Contribuyente españoles, así como en el *Taxpayer Advocate Service* existente en los Estados Unidos de América, principalmente.

Tercera. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene por misión garantizar el acceso a los contribuyentes a la justicia fiscal en el orden federal a través de los distintos servicios que de manera gratuita presta a los contribuyentes en términos de su Ley Orgánica. Dichos servicios, corresponden a las siete atribuciones sustantivas con que cuenta el Ombudsman fiscal mexicano y son: **i)** Orientación y asesoría al contribuyente; **ii)** Resolución de consultas sobre actos de autoridades fiscales; **iii)** Representación legal y defensa; **iv)** Recepción, trámite e investigación de quejas y reclamaciones; **v)** Proposición de modificaciones normativas y legales; **vi)** Identificación de problemas sistémicos, y **vii)** Opinión sobre la interpretación de disposiciones legales y emisión de recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias. Sin embargo, como cualquier otra institución,

la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es susceptible de eficientar las funciones con que cuenta.

En lo tocante al servicio de representación legal y defensa, se propone reformar su Ley Orgánica a efecto de eliminar la cuantía del negocio como factor de procedencia pero otorgándose de manera preferente a personas que no cuenten con la capacidad económica para contratar los servicios de un abogado particular, así como precisar en la propia Ley Orgánica de la Institución que la defensa del contribuyente abarca la formulación y presentación de medios ordinarios de defensa, así como el juicio de amparo directo e indirecto en contra de actos dictados por autoridades fiscales, incluidas las gestiones de hecho y de derecho que se requieran para el efectivo cumplimiento de las resoluciones dictadas a favor del contribuyente, cuando así sea procedente.

Por lo que hace al procedimiento de quejas y reclamaciones, se estima necesario precisar la imprescriptibilidad para la presentación de las mismas, debiendo regular la propia Ley Orgánica los tipos y formalidades de las notificaciones que la Procuraduría practicará a las autoridades fiscales, o bien, en su defecto, señalar cuál es el ordenamiento supletorio por lo que hace a este tópico procedimental, así como eliminar el pago de derechos a cargo del contribuyente por las copias certificadas de las constancias que la autoridad acompañe al informe relativo a la queja o reclamación interpuesta en su contra.

Respecto a la proposición de modificaciones normativas y legales, estimamos conveniente reformar la fracción X del artículo 5 de la Ley Orgánica a efecto de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pueda proponer modificaciones a las normativas internas del Servicio de Administración Tributaria sino también a las del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, pues no existe razón que justifique el uso de dicha facultad únicamente respecto a las normativas internas del Servicio de Administración Tributaria.

Igualmente, consideramos necesario que la Procuraduría pueda emitir su opinión sobre la interpretación de las leyes fiscales y aduaneras en cualquier momento y no sólo cuando así se lo solicite la autoridad hacendaria, estando además legitimada para interactuar con cualquier Comisión de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, en la proposición de reformas tendentes a mejorar los derechos de los contribuyentes.

Por cuanto hace a la identificación de problemas sistémicos, dicha atribución debe incluir expresamente la materia de seguridad social y la posibilidad de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pueda recomendar al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores las medidas correctivas que estime pertinentes a efecto de erradicar de la metodología, logística o costumbre con que dichas autoridades cumplen con las atribuciones que por ley tienen encomendadas, aquellos excesos que sin ser forzosamente ilegales, generan un perjuicio en los derechos de los contribuyentes.

Cuarta. Por lo que toca a la mejora institucional de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, urge que el Presidente de la República designe los consejeros independientes que junto con el Procurador conforman al Órgano de Gobierno de la Institución, por lo que aún y cuando no es materia del presente trabajo de investigación, se estima prudente reformar la citada Ley Orgánica o incluso la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a efecto de establecer un plazo perentorio para tal designación, so pena que de no efectuarlo dentro del mismo, será otro Poder de la Unión quien realice su designación.

Asimismo, consideramos necesario escalonar los nombramientos del Procurador y de los consejeros independientes, pues de lo contrario se correría el riesgo de que cada cuatro años, el Órgano de Gobierno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cambie completamente (Procurador y consejeros),

poniéndose en riesgo la continuidad de los programas, actividades y visión de la Procuraduría, por lo que en este punto también valdría realizar una reforma legal.

Por otra parte, una vez designados los consejeros de mérito, la primera tarea del Órgano de Gobierno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente debe ser la aprobación del Estatuto Orgánico.

Hecho todo lo anterior, urgiría la puesta en marcha de las Delegaciones Regionales de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en aquellas poblaciones en donde exista cuando menos una Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a efecto de acercar los servicios del *Ombudsman* fiscal a todos los contribuyentes del interior de la República Mexicana.

Quinta. La entrega de resultados satisfactorios será el mejor parámetro para que el legislador encuentre factible la posibilidad de reformar el artículo 105 Constitucional a efecto de que el Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentre legitimado para interponer la acción de inconstitucionalidad respecto de leyes fiscales federales y de seguridad social en materia de contribuciones, a efecto de que la declaratoria de invalidez de una ley tributaria aplique a todo el universo de contribuyentes, evitando con ello regímenes especiales que únicamente benefician a aquellos que obtuvieron una sentencia firme favorable y que por tanto guardan una situación privilegiada, ya sea por su forma de tributar o bien, por haber obtenido la devolución de un saldo a favor que fue negado al resto de contribuyentes que no promovieron algún medio ordinario o extraordinario de defensa.

Bibliografía.

- Agulló Agüero, Antonia, *El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona y la Resolución de Recursos Municipales en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007.
- Alba Herrán, Juan Carlos De, *¿Existirá algún día la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente?*, Defensa fiscal Año 10, t.9, no.114 (ago. 2008).
- Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y el Sistema Fiscal Mexicano*, Práctica fiscal laboral y legal-empresarial -- Año 18, no.520 (oct. 2008).
- Bernal Ladrón de Guevara, Diana, *et. al., Derechos Humanos de los Contribuyentes*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2011.
- Casado López, Héctor, *El Defensor del Contribuyente de la Comunidad de Madrid en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007.
- Cava de Llano, María Luisa, *La Defensa de los Derechos y Garantías del Contribuyente por el Defensor del Pueblo en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, Madrid, Aranzadi.S.A., 2007.
- Delgado Pacheco, Abelardo, *El Estado Actual de la Defensa de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como Instrumento de Defensa. La Perspectiva del Abogado Tributarista*, en *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007.
- Di Pietro Adriano, *Tutela del Contribuyente y Constitución Material en la Aplicación de la Norma Tributaria*, en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, P. Kirchhof *at el*, Tirant lo Blanch, 2ª. ed. Valencia, 1998.
- Díaz González, Luis Raúl, *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: naturaleza Jurídica*, PAF: PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCAL. Vol. 17, no.412 (dic. 2006) 1a. qna.
- Diep Diep, Daniel, *¿Defensa "oficializada" del contribuyente?*, Defensa fiscal. Año 10, vol.9, no.109 (feb. 2008).
- Domínguez Chávez, Guillermo, *¡Por fin la procuraduría del contribuyente!* Con Juan Carlos Pérez Góngora, Martha Sofía Tamayo Morales, Luis Raúl Díaz y Carlos Burgoa., Belmares Sánchez, Javier coaut., PAF: PRONTUARIO DE ACTUALIZACION FISCAL -- año 17, no. 407 (sept. 2006) 2a. qna.
- Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, Porrúa, México, 2007.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *La Justicia Tributaria en España desde la Perspectiva del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007.

- Garzón Herrero, Manuel, *El Estado Actual de la Defensa de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como Instrumento de Defensa. La Perspectiva del Tribunal Supremo*, en *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Serrano Antón, Fernando, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007.
- López-Bello Moreno, Alfonso I, *La defensa de los derechos del contribuyente, ¿para cuándo?*, *El mundo del abogado* -- Año 12, no.130 (feb. 2010).
- Luque Delgado, Eduardo, *El Estado Actual de la Defensa de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como Instrumento de Defensa. La Perspectiva del Asesor Fiscal*, en *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007.
- Madrazo, Jorge, *Una visión de la modernización en México. Derechos Humanos: El nuevo enfoque mexicano*, México, Fondo de Cultura Económica, 1993.
- Mora Beltrán, Jorge Armando, “*Ley de Coordinación Fiscal 2008 Comentada*”, Ed. Porrúa, México, 2008.
- Pérez Chávez, et al., *Beneficios que se contienen en las disposiciones fiscales. Análisis práctico*, 4ª. ed., México, Tax Editores, 2007.
- Ramírez Moreno Aguirre Samuel. *El Ombudsman fiscal, antecedentes creación de la figura crítica y su conveniencia de adoptarla en la legislación mexicana*, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Vol. 7, Num. 18 (2004)
- Rozas Valdés, José Andrés y ANDRÉS Aucejo, Eva, *El Defensor del Contribuyente. Un estudio de Derecho comparado: Italia y E.E. U.U.*, *Crónica Tributaria*, número 113/2004, Madrid, 2004.
- Serrano Antón, Fernando, et al, *El Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: Un Estudio de su Régimen Jurídico y sus Relaciones Interadministrativas en El Estado Actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*, Thomson Civitas, Navarra, 2007.
- Serrano Antón, Fernando, *La Experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007.
- Spisso Rodolfo R., *Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, Ediciones Deplama, Buenos Aires, 1996.
- Tamayo Díaz, Enrique Alfredo, *Trascendencia de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la defensa del contribuyente respecto al servicio de asesoría jurídica regulado por la Ley Federal de Defensoría Pública.*, *Revista del Instituto Federal de defensoría Pública* -- Año 2, no.3 (jun. 2007)
- Tejerizo López, José Manuel, *El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de la Comunidad de Castilla y León en La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. Serrano Antón, Fernando, Madrid, Aranzadi, S.A., 2007.

- Valdés Villarreal, Miguel, *Evaluación del sistema de justicia fiscal federal (Examen de posibilidades para un nuevo avance)* en *Justicia Administrativa*, Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., Ed. Trillas, México, 1988.
- Villalobos Ortiz, María del Consuelo, *La Defensoría de Oficio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en Justicia Administrativa*, Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., Ed. Trillas, México, 1988.

Páginas web

<http://www.prodecon.gob.mx>
<http://es.wikipedia.org/wiki/Impuestos>
<http://www.madrid.org>
<http://www.irs.gov>
<http://www.irs.gov/espanol>
www.rae.es

Leyes y Reglamentos Nacionales.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
 Código Fiscal de la Federación.
 Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
 Ley de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos
 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
 Ley Federal del Trabajo.
 Ley Agraria.
 Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
 Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
 Ley Federal de Protección al Consumidor
 Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros.

Leyes Extranjeras.

Constitución española de 1978.
 Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo.
 Ley 58/2003, General Tributaria.
 Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.
 Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
 Decreto 98/2004, de 2 de septiembre, por el que se crea el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente.
 Reglamento Orgánico, de 23 de febrero de 2000, del Consell Tributari.

Documentos Parlamentarios

Proyecto de Ley del Instituto de Protección del Contribuyente

Gaceta Parlamentaria del martes 25 de abril de 2006.
Gaceta Parlamentaria del Senado de la República del 1° de abril de 2008.
Gaceta Parlamentaria del Senado de la República del 22 de abril de 2008.
Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del 26 de marzo de 2009.

Documentos Judiciales

Acción de Inconstitucionalidad A.I. 38/2006, resuelta en sesión de 28 de febrero de 2008 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.