

Capítulo VI

El Mejoramiento del Sistema Tributario y de las Prácticas Administrativas

Objetivo: Conocer y analizar las facultades sustantivas de investigación de problemas sistémicos, reuniones con las autoridades fiscales, emisión de opiniones técnicas al SAT, propuestas de modificación de la normatividad interna del SAT y propuestas de modificación de las leyes fiscales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente detenta un conjunto de atribuciones sustantivas, cuyo propósito es el mejoramiento del sistema tributario nacional. Estas facultades, que se regulan en el artículo 5 fracciones X, XI, XII, XIV y XVI de la Ley Orgánica de **Prodecon**, son:

- A. Proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna;
- B. Investigación y análisis de problemas sistémicos;
- C. Opinión técnica a solicitud del SAT;
- D. Reuniones con autoridades fiscales; y
- E. Presentar ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.

Todas estas facultades están a cargo de la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos y se encaminan a la protección de los derechos fundamentales de un grupo, categoría, sector o de la generalidad de los contribuyentes.

6.1 Investigación y análisis de Problemas Sistémicos¹⁷⁴

La facultad de **Prodecon** para investigar problemas sistémicos busca la eliminación de prácticas o políticas perjudiciales a los derechos de los contribuyentes, que no pueden ser restituidas por los medios ordinarios de defensa y que, no obstante, afectan a un considerable número de contribuyentes o a la totalidad de ellos.

Los problemas sistémicos son aquellos que derivan de la estructura misma del sistema tributario y que se traducen en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, o un grupo o categoría de los mismos. Su investigación procede de oficio o a petición de parte.¹⁷⁵

Por su complejidad, estos problemas requieren de estudios con miras a cambios administrativos o modificaciones a normas legales o administrativas, para brindar mayor protección a los derechos de los contribuyentes, asegurar su trato equitativo, así como simplificar y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

6.1.1 Sustanciación del procedimiento (Investigación y análisis)

La identificación de un problema sistémico se realiza a través de un procedimiento que abarca el ejercicio de facultades de investigación, mesas de análisis y elaboración de

¹⁷⁴ Artículos 65 a 73. Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁷⁵ Artículo 2, fracción X, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y 67, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

estudios técnicos y especializados para formular propuestas de solución. Agotado el procedimiento, la Procuraduría puede llegar a emitir un dictamen de Recomendación a las autoridades fiscales.¹⁷⁶ También derivado de las investigaciones, puede hacer propuestas de modificación a las disposiciones fiscales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados y/o proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna.

Inicio del procedimiento

El procedimiento de investigación de problemas sistémicos puede iniciar de manera oficiosa o a petición de parte.

De manera oficiosa, la Procuraduría puede advertir la existencia de posibles problemas sistémicos a través de las reuniones que mantenga con las autoridades fiscales y los grupos organizados de contribuyentes; o bien, derivado del ejercicio de sus demás atribuciones sustantivas.

Para tal efecto **Prodecon** realiza un análisis y posteriormente emite el acuerdo mediante el cual puede determinar la existencia o inexistencia del probable problema sistémico, el primero cuando se considera que hay elementos suficientes que sugieren la probable actualización de un problema sistémico, continuando con el análisis para su posterior conclusión; el segundo cuando no se encuentran indicios ni elementos para constituir un problema.

Al realizar el estudio y análisis de la problemática detectada de oficio o planteada por algún grupo o sector de contribuyentes, se deben tomar en consideración los siguientes elementos:¹⁷⁷

- A. Los aspectos involucrados en el posible problema sistémico de que se trate;
- B. La materia sobre la que versa el problema;
- C. Las prácticas administrativas o criterios de la autoridad que ocasionan el problema o la ley o norma de la que derivan.

Desarrollo del procedimiento

Una vez identificado el posible problema sistémico, la Procuraduría puede convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar soluciones al problema observado.¹⁷⁸

Derivado de las investigaciones y análisis realizado por la Procuraduría, si se advierte que el planteamiento formulado constituye un problema sistémico da lugar a la emisión

¹⁷⁶ Artículo 66, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁷⁷ Artículo 69, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁷⁸ Artículo 70, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

de un Acuerdo de Calificación o un Análisis Sistémico con requerimiento de informe, que son los documentos públicos a través de los cuales **Prodecon** da a conocer a la autoridad involucrada los resultados de la investigación y análisis de las prácticas que se estiman pueden constituir un problema sistémico y, por ende, afectar derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

La Procuraduría notificará a la autoridad involucrada el análisis sistémico con requerimiento de informe o el acuerdo de calificación y se le dará un plazo de treinta días naturales para que manifieste lo que a su derecho convenga.¹⁷⁹

Al respecto, en tales documentos se debe tomar en consideración, lo siguiente:

- A. Antecedentes;
- B. Materia objeto de la calificación;
- C. Prácticas administrativas de la autoridad;
- D. Aspectos jurídicos involucrados;
- E. Observaciones y consideraciones de **Prodecon**; y
- F. Calificación o recomendación y medidas correctivas.

Terminación del procedimiento

Una vez analizado el informe de la autoridad, el procedimiento termina con la emisión de uno de los documentos siguientes:

- A. Dictamen de Desestimación.
- B. Dictamen de Recomendación Sistémica.

Cabe mencionar que en caso de aceptar la Recomendación, dentro del término de treinta días hábiles siguientes, las autoridades proporcionarán las pruebas que acrediten su cumplimiento,¹⁸⁰ plazo que puede ser ampliado por igual término cuando lo soliciten las autoridades involucradas, previa evaluación y autorización del titular de la Procuraduría; además, deberán señalar de forma pormenorizada las medidas adoptadas para subsanar la problemática detectada y, en su caso, para restituir los derechos de los contribuyentes.

¹⁷⁹ *Ibid.*

¹⁸⁰ Artículo 75, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El dictamen de desestimación es el documento mediante el cual **Prodecon** determina el desvanecimiento del problema sistémico.¹⁸¹ Por su parte, el dictamen de recomendación sistémica es el documento que determina de manera pública a las autoridades fiscales los aspectos que pueden considerar para corregir la práctica que constituye el problema sistémico, a fin de que se observen y respeten los derechos fundamentales de los contribuyentes y, si procediere, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado, teniendo como resultado último revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales, cuando dichos actos resulten lesivos de los derechos de los contribuyentes.

Las recomendaciones, así como la aceptación a ellas, deben publicarse. Cuando a juicio del titular de la Procuraduría o del Delegado o Delegados, la recomendación se refiera a conductas o prácticas de las autoridades fiscales que impliquen graves violaciones a los derechos de los contribuyentes, se publicará a través de los medios que estimen conducentes.¹⁸²

6.2 Reuniones con Autoridades Fiscales

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente convoca a autoridades fiscales federales a reuniones periódicas y extraordinarias, cuyo objeto es la interlocución permanente entre los participantes, a efecto de mejorar y fortalecer las relaciones entre autoridades y contribuyentes. A través de dichas reuniones se busca reconocer e identificar los principales problemas de los contribuyentes, así como los puntos o temas de desacuerdo entre las autoridades fiscales federales, por lo que de tales reuniones pueden surgir las propuestas de solución, sugerencias, acuerdos, compromisos y recomendaciones que correspondan.

Las reuniones periódicas se celebran cada tres meses, y las extraordinarias pueden convocarse en cualquier momento, de oficio o a petición de parte, por casos graves o urgentes que estén afectando a un sector, tipo o grupo de contribuyentes; o bien a la generalidad de ellos.

A dichas reuniones pueden acudir e intervenir los síndicos, representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, grupos de contribuyentes legalmente constituidos y acreditados ante la Procuraduría.¹⁸³

Prodecon podrá imponer multa a las autoridades fiscales federales, que habiendo sido debidamente notificadas de la convocatoria a la reunión correspondiente, no acudan a la misma, a menos que con 24 horas de anticipación hayan comunicado a la Procuraduría mediante oficio la causa justificada que les impide asistir, en cuyo caso es obligatorio

¹⁸¹ Artículos 31, fracción VII, Estructura Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁸² Artículos 49 y 73, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁸³ Artículo 5, fracción XIV, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

que en el propio oficio designen al funcionario que los representará, el cual tendrá el carácter de Delegado de la autoridad ausente.¹⁸⁴

6.3 Opinión Técnica a petición del SAT

Prodecon puede emitir opinión especializada sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras a petición expresa del Jefe del SAT, o a través de las Administraciones Generales que éste autorice.¹⁸⁵ Mediante esta facultad, la Procuraduría pretende esclarecer y precisar la correcta aplicación de la norma fiscal, apoyando al SAT para que su labor recaudatoria se lleve a cabo con pulcritud y respeto a los derechos de los contribuyentes.

Estas opiniones son públicas y tienen el propósito de proporcionar solidez y asistencia técnica a las autoridades fiscales y aduaneras en el ejercicio de sus atribuciones, velando en todo momento por el respeto a los derechos de los contribuyentes.

6.4 Propuestas de modificación a las disposiciones fiscales

Prodecon puede identificar –a través de cualquiera de los procedimientos que lleva a cabo con motivo de sus facultades–, las disposiciones normativas que afecten los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes, a fin de proponer su modificación.

6.4.1 Propuestas de modificación a la normatividad interna del SAT

La facultad de la Procuraduría de proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna procede de oficio o a petición de parte interesada y tiene como propósito identificar disposiciones dentro de esa normatividad, que afecten los derechos de los pagadores de impuestos.¹⁸⁶

Se entiende por normatividad interna del SAT a todas aquellas disposiciones emitidas por las Administraciones Generales de dicho organismo que rigen las actuaciones de sus unidades administrativas y que no son publicadas ni difundidas entre los contribuyentes.¹⁸⁷

El procedimiento de propuesta de modificación inicia, cuando la Procuraduría conoce que cierta norma interna del SAT podría estar afectando los derechos y la seguridad jurídica de los contribuyentes.¹⁸⁸ En caso de que desconozca el texto y contenido de la normatividad interna, requiere a la Administración General del SAT para que se la proporcione. Si tras el análisis se advierte que vulnera los derechos del contribuyente, la Procuraduría realiza una propuesta de modificación.

¹⁸⁴ Artículo 85, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁸⁵ Artículos 74 y 75, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁸⁶ Artículo 58, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁸⁷ Artículo 59, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁸⁸ Artículo 60, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La propuesta de modificación debe señalar con toda precisión la forma y términos en que la normatividad interna viola los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes.¹⁸⁹

Además, la Procuraduría puede realizar mesas de trabajo con la Administración General respectiva, para determinar conjuntamente, los alcances y términos en los que se debe realizar la modificación a la normatividad interna.¹⁹⁰

En caso de que del análisis de la normatividad no se adviertan violaciones se emite un dictamen en que se desestima la propuesta.

6.4.2 Ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados

La facultad de la Procuraduría de elaborar y presentar ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados propuestas de modificación a las disposiciones fiscales procede de oficio o a petición de parte interesada y tiene como propósito identificar las disposiciones que afecten a los contribuyentes, a fin de garantizar la defensa y seguridad de los pagadores de impuestos.

El titular de la Procuraduría es el encargado de efectuar las gestiones necesarias para que la Comisión de Hacienda y Crédito Público evalúe la propuesta y, en su caso, disponga su presentación.

6.5 Estudio de casos

El ejercicio de la facultad sustantiva de investigar problemas sistémicos, ha dado lugar a la emisión de diversas Recomendaciones y análisis sistémicos, los cuales constatan las prácticas y los actos que afectan o vulneran los derechos de los contribuyentes, a continuación se mencionarán dos de éstos casos.

6.5.1 Inmovilización de cuentas bancarias¹⁹¹

Planteamiento del problema

La inmovilización de cuentas bancarias es un ejemplo paradigmático de grave violación a los derechos de los contribuyentes, que ha derivado en diversas acciones de **Prodecon**.

La inmovilización de cuentas bancarias es una medida que, en la generalidad de los casos, impide a los contribuyentes continuar normalmente con la operación habitual de su giro, pues se obstaculiza el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como de las contractuales y laborales, lo que puede llevar a la extinción de empresas, pérdida de empleos, inhibición de la inversión productiva y hasta poner en riesgo la propia subsistencia del contribuyente.

¹⁸⁹ Artículo 61, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁹⁰ Artículo 65, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁹¹ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las recomendaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, Prodecon*, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no. VII, 2012, <https://www.prodecon.gob.mx/imagenes/c7/03.html>.

Si bien las autoridades fiscales están facultadas por ley para ordenar la inmovilización de los depósitos y cuentas financieras, se considera que esta medida debe llevarse a cabo con la mayor reserva, con estricto apego a derecho y en proporción a los objetivos que se persigan, ponderando en todo momento los derechos fundamentales de los contribuyentes involucrados.

● Análisis

En el Código Fiscal de la Federación se preveían cuatro supuestos que pueden dar origen a la inmovilización de cuentas bancarias:

▲ *Aseguramiento precautorio.* Medida de apremio que tiene como fin compeler al particular a que permita el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal ante la oposición u obstaculización al inicio o desarrollo de las facultades de fiscalización, o bien porque el contribuyente se encuentre no localizable, desaparezca o exista el peligro de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, o se niegue a proporcionar su contabilidad. Esta medida se realiza cuando aún no ha sido determinado un crédito fiscal, como es el caso contemplado en el artículo 40, fracción III, del CFF¹⁹² o bien, cuando exista una determinación provisional de adeudos fiscales presuntos únicamente para efectos del aseguramiento, como lo preveía el artículo 145-A (derogado) del mismo ordenamiento.

■ *Embargo precautorio.* Medida preventiva que tiene como finalidad asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal ya está determinado pero aún no se convierte en exigible, y exista peligro inminente de que el obligado realice alguna maniobra tendiente a evadir su cumplimiento (Artículo 145, párrafo segundo, del CFF).

○ *Embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE).* Tiene como finalidad garantizar el cobro del crédito fiscal y se realiza cuando el crédito fiscal es exigible (Artículos 151, fracción I, 155, fracción I, y 156-Bis del CFF).

■ *Inmovilización y transferencia como medio de cobro.* Medio sumario de cobro alternativo al PAE, que procede únicamente frente a créditos fiscales firmes (Artículo 156-Ter, fracción IV, del CFF).

Es importante destacar que el aseguramiento, embargo precautorio y embargo como medio de cobro (incisos A, B y D) de las cuentas bancarias, son medidas que la ley autoriza se lleven a cabo fuera del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), mientras que sólo el embargo como garantía del crédito fiscal (inciso C), se produce dentro del PAE.

¹⁹² Sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó en la contradicción de tesis 291/2012 que el artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación viola la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de nuestra Constitución Política, al considerar que se restringe de forma excesiva e innecesaria los derechos de los contribuyentes al limitar el ejercicio de su derecho de propiedad e impedirles que continúen con la operación ordinaria de sus actividades. Cf. Contradicción de tesis 291/2012, versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 27 de septiembre de 2012, http://200.38.163.175/PLENO/ver_taquigrafias/27092012PO.pdf.

El aseguramiento y el embargo precautorios de las cuentas bancarias son medidas de apremio cuya imposición procede, según la ley, únicamente cuando el contribuyente adopta conductas o actitudes encaminadas a evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, tanto el aseguramiento como el embargo precautorio son facultades discrecionales que la autoridad puede ejercer, siempre y cuando el contribuyente se ubique en las hipótesis de ley, quedando la autoridad obligada en ambos casos, a levantar acta circunstanciada en la que precise de qué manera se opuso, impidió u obstaculizó físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación; no obstante la norma no prevé carga o modalidad alguna a la autoridad para acreditar fehacientemente tales supuestos de sustracción al ejercicio de la facultad fiscalizadora, ni tampoco define expresamente lo que debe entenderse por "riesgo inminente" o cómo se califica por la autoridad la existencia del mismo, lo que representa inseguridad jurídica para el gobernado.

Por su parte, el embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución tiene como finalidad garantizar el crédito fiscal exigible; en este supuesto, la autoridad hacendaria antes de emitir la orden de inmovilización de cuentas bancarias para hacer efectivos créditos fiscales que no hayan sido cubiertos, y debe agotar, en todo caso, el PAE (como lo establece el artículo 156 Bis del CFF), por lo que la autoridad invariablemente debe agotar las formalidades que la legislación prevé para dicho procedimiento, como lo es el otorgar al deudor el derecho a señalar los bienes suficientes, para que, en su caso, se rematen o enajenen fuera de subasta o se adjudiquen a favor del fisco; o bien, embargar negociaciones a fin de obtener, mediante su intervención, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios. Las propias normas que regulan el PAE establecen el orden preciso en que el deudor deberá señalar los bienes sobre los cuales se debe trabar el embargo (artículo 155, fracción I, del CFF), el cual corresponde a los depósitos bancarios el primero junto con el dinero y los metales preciosos. No obstante lo anterior, en tanto el crédito fiscal no quede firme, el contribuyente tiene el derecho a exhibir otra forma de garantía en sustitución del embargo de sus cuentas, supuesto en el cual la inmovilización de cuentas deberá ser levantada.

Por lo que se refiere a la inmovilización y transferencia como medio de cobro, la Corte ha validado que no se cumpla con todas las etapas del PAE, toda vez que estimó se trata de "una atribución que tiene su origen en el procedimiento sumarísimo y alterno de cobro" y por tanto no se tiene que hacer el requerimiento previo de pago al deudor.

De lo anterior, se advierte que las diversas modalidades de la inmovilización de cuentas bancarias se encuentran en normas que favorecen la comisión de irregularidades por parte de las autoridades y por tanto la vulneración de los derechos humanos del contribuyente, como lo son las siguientes:

A. **Notificación.** Independientemente de la forma en que se inmovilizan las cuentas de los contribuyentes, éstos tienen conocimientos de la medida impuesta, cuando tal circunstancia les es informada por su banco o cuando les es imposible disponer de sus fondos.¹⁹³ Los contribuyentes no se enteran, ni siquiera con posterioridad a la medida impuesta, de la autoridad que la ordenó, o bien, de las causas que la motivaron, atentando contra los principios de seguridad jurídica y debido proceso, ya que los contribuyentes tienen derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales que tramitan los procedimientos en los que tengan la condición de interesados y las actuaciones que requieran su intervención, además de que éstas deberán llevarse a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

La autoridad fiscal debe entender como una obligación, independientemente de la claridad de la norma, la de notificar al contribuyente en cualquier caso de inmovilización de cuentas inmediatamente después de que sea realizada, para dar a conocer todos los datos al contribuyente, pues el hecho de que la autoridad no notifique al contribuyente, constituye una violación a los derechos de audiencia y debido proceso garantizados en la Constitución.

B. **Medidas cautelares ordenadas por autoridad jurisdiccional.** La mala regulación de la inmovilización de cuentas puede provocar que el contribuyente tenga que acudir a medios de defensa, en los que busca obtener una medida suspensiva para disponer de sus cuentas u obligar a la autoridad a aceptar una garantía del interés fiscal menos onerosa y perjudicial para la operación de su giro.

Sin embargo, en ocasiones la autoridad fiscal ordena la inmovilización de cuentas bancarias y la transferencia de fondos para hacer efectivo el pago de créditos fiscales determinados, no obstante que los mismos, además de encontrarse garantizados se encuentra *sub judice*.¹⁹⁴

C. **Las autoridades no justifican la imposición de la medida precautoria.** Conforme al artículo 40, fracción III¹⁹⁵ y 145-A (derogado), del CFF, el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente procede cuando: i) los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados obstaculicen, impidan o se opongan al desarrollo de las facultades de fiscalización; ii) se ignore el domicilio del contribuyente o desaparezca; iii) exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, o iv) se niegue a proporcionar la contabilidad.

Por su parte, el artículo 145 del CFF, segundo párrafo, establece que el embargo precautorio puede realizarse sólo cuando a juicio de la autoridad existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendente a evadir el cumplimiento de un crédito fiscal determinado no exigible.

193 Recomendaciones 01/2012, 02/2012, 04/2012 y 05/2012, disponibles en:
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/recomendacion_01_2012_v2.pdf;
<http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION%2002-2012.pdf>;
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_042012_v2.pdf;
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/Recomendacion_05-2012.pdf.

194 Recomendación 11/2012, disponible en:
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_11-2012.pdf

195 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente conóció de varios asuntos antes de que la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación fuese declarada inconstitucional por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Así, se observa que el aseguramiento y embargo precautorio son instrumentos excepcionales para casos extraordinarios que sólo se justifican con la constatación de la efectiva actualización de los supuestos referidos y, en todo caso, la autoridad queda obligada a levantar acta circunstanciada en la que se acrediten fehacientemente los hechos que sustentan la actualización de alguna de las hipótesis mencionadas.¹⁹⁶

En consecuencia, sólo si se acredita que el contribuyente se opuso, impidió u obstaculizó el ejercicio de las facultades fiscalizadoras o que se negó a proporcionar la contabilidad, se deben imponer las medidas extraordinarias, y al desaparecer los motivos para su imposición, éstas inmediatamente deben ser levantadas.

D. Transferencia de fondos de cuentas inmovilizadas para efectuar el cobro de créditos fiscales no firmes. Sólo cuando existe un crédito fiscal determinado, la autoridad fiscal puede inmovilizar cuentas bancarias de manera directa y transferir los recursos. En tal caso, debe además verificar que dicho crédito sea firme y que no se encuentre garantizado (artículo 156–Ter, fracción IV, Código Fiscal de la Federación).

Sin embargo, en ocasiones la autoridad fiscal ordena la inmovilización de cuentas bancarias y la posterior transferencia de fondos para hacer efectivo el pago de créditos fiscales determinados, no obstante que los mismos, además de encontrarse garantizados se encuentra sub judice.¹⁹⁷

E. Sustitución de garantía. En ocasiones, en el PAE, las autoridades rechazan la sustitución del embargo de cuentas por otra garantía, aún y cuando estén autorizadas por la legislación fiscal.¹⁹⁸

El que las autoridades lleven a cabo esas malas prácticas, no sólo evidencia el desconocimiento total de las disposiciones que regulan la garantía del interés fiscal, así como las relativas al procedimiento de ejecución de los actos administrativos, sino que además, afecta los derechos fundamentales de legalidad, debido proceso, seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes, reconocidos constitucionalmente. Es importante mencionar que, si la autoridad inmovilizó cuentas bancarias derivado del PAE, a efecto de garantizar el interés fiscal de créditos fiscales exigibles, en tanto éstos no queden firmes, el contribuyente puede ofrecer otra forma de garantía de las contempladas en el artículo 141 del CFF, en sustitución del embargo de las cuentas, como bien lo establece el último párrafo del artículo 156–Bis. Lo anterior, una vez que la autoridad resuelva y notifique al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o bien, le requiera requisitos adicionales.

Por tanto, las autoridades están impedidas para ejecutar créditos fiscales que se encuentren garantizados y deben suspender el PAE si se garantiza el interés fiscal por cualquiera de los medios permitidos por las leyes de la materia.¹⁹⁹

¹⁹⁶ La Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo en una tesis aislada que así extremo se justifica en tanto se levante “[...] acta circunstanciada donde consten detalladamente los antecedentes y alcances de la determinación de la autoridad, de manera que no se deje en estado de incertidumbre al gobernado por la aplicación en su perjuicio de esta medida”; Tesis aislada: 1001/2010; *Semanario Jurídico de la Federación y su Gaceta*, Navega Época, L. XXVI, febrero de 2010, p. 110.

¹⁹⁷ Recomendación 11/2012, disponible en: http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_11-2012.pdf

¹⁹⁸ Recomendación 01/2011, disponible en: <http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/VERSIONES/2011/COMUNICACIONES/RECOMENDACION-01-2011-12.pdf>; *Asamblea C.F.* Recomendación 03/2012, disponible en: <http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION/COMUNICACIONES/2012-V2.pdf>.

¹⁹⁹ Artículo 141, Código Fiscal de la Federación.

F. Inmovilización de cuentas bancarias y transferencia de fondos por créditos fiscales prescritos. En ocasiones la autoridad inmoviliza las cuentas bancarias del contribuyente y transfiere los fondos para hacer efectivo el cobro de créditos fiscales prescritos,²⁰⁰ lo que constituye una situación de especial gravedad, pues además de ser contrario a lo establecido legalmente, deja en evidencia el exceso y arbitrariedad en el ejercicio de sus atribuciones, transgrediendo los derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, reconocidos constitucionalmente, además de los consagrados en los artículos 2º, fracción IX, y 4º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en el sentido de que las actuaciones de las autoridades fiscales se deben llevar a cabo en la forma que le resulte menos onerosa al pagador de impuestos.

G. Inmovilización de depósitos ajenos a los contribuyentes y embargo de bienes inembargables. En ocasiones la autoridad inmoviliza depósitos sin que exista fundamento, motivo, procedimiento de fiscalización o crédito fiscal a cargo del titular de la cuenta inmovilizada, que justifique la imposición de la medida, ya sea, como parte de un procedimiento de cobro coactivo o como medida cautelar o precautoria. De la misma manera, las autoridades fiscales afectan bienes inembargables al inmovilizar depósitos relativos a pensiones o aquellos destinados a la manutención de cónyuge o hijos.²⁰¹

Ambas prácticas evidencian la actuación excesiva y arbitraria de las autoridades fiscales en la inmovilización de cuentas bancarias pues, por un lado, no existe fundamento ni motivo que verifique la legalidad de la medida coactiva y, por el otro, se impone la medida sobre bienes que por ministerio de ley no pueden ser objeto de embargo, siendo entonces la inmovilización de cuentas sin lugar a dudas, totalmente ilegal y arbitraria, pues se transgrede la esfera jurídica y económica de los gobernados.

Estas irregularidades vulneran los derechos de audiencia, legalidad, seguridad jurídica, debido proceso, propiedad e, incluso, mínimo vital.

6.5.2 Insuficiencia del catálogo de actividades para determinar la clase para el seguro de riesgos de trabajo (IMSS)²⁰²

El catálogo de actividades para determinar la clase para el seguro de riesgos de trabajo previsto en el artículo 196 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, no contempla muchas de las actividades comerciales, industriales y empresariales que hoy día se llevan a cabo en nuestro país, situación que genera que los patrones determinen su clase con base en una actividad similar o análoga a la que efectivamente realizan.

200 Recomendación 14/2012, disponible en:
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_14_2012.pdf

201 Recomendación 04/2012 y Recomendación 17/2012, disponible en:
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_04-2012_v2.pdf;
http://www.Prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_17-2012.pdf

202 Análisis Sistemático 3/2013, disponible en:
<http://www.Prodecon.gob.mx/areas-autoridad3.html>

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente detectó que el régimen de seguridad social en México se integra por varios ramos de aseguramiento obligatorio. En el caso del seguro de riesgos de trabajo, los patrones realizan aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) tendientes a garantizar la salud e integridad de los trabajadores que en el desarrollo normal de sus actividades laborales han sufrido alguna clase de enfermedad o accidente que merma o afecta su salud.

El artículo 71 de la Ley del Seguro Social (LSS) establece que las cuotas relativas al seguro de riesgos de trabajo deberán pagarse con base en el salario base de cotización del trabajador, considerando además los riesgos inherentes a la actividad de la negociación de que se trate, en los términos en que establezca el Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RACERF).

Asimismo, el artículo 73 de la LSS establece que las empresas que se inscriban por primera vez al IMSS, o bien, aquéllas que cambien de actividad, cubrirán la prima media de la clase que les corresponda conforme al catálogo de actividades a que se refiere el artículo 196 del RACERF, de acuerdo a la tabla siguiente:

Prima media	En por cientos
Clase I	0.54355
Clase II	1.13065
Clase III	2.59040
Clase IV	4.85325
Clase V	7.58875

Conocida la posible afectación en materia de inseguridad e incertidumbre jurídica de los patrones al tener que enterar las primas correspondientes al seguro de riesgo de trabajo, conforme a una actividad que no necesariamente corresponde a la que efectivamente realiza su empresa, **Prodecon** convocó al IMSS a una Reunión Periódica para abordar el problema.

En dicha Reunión, el IMSS reconoció el desfase del actual catálogo de actividades contemplado en el RACERF, manifestando que ya había adoptado varios acuerdos,²⁰³ a efecto de iniciar los trabajos para su actualización, con base en el Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (SCIAN), utilizado y administrado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI).

203 Acuerdo SA2/HCT/260808/225/PDIR del 26 de agosto de 2008, emitido por el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social, que establece la autorización al IMSS para actualizar el catálogo de referencia conforme al SCIAN y Acuerdo para el uso del Sistema de Clasificación Industrial para América del Norte (SCIAN) en la recopilación, análisis y presentación de estadísticas económicas, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de julio de 2009, mediante el cual se estableció a dicho sistema y sus actualizaciones, como clasificador obligatorio para las unidades del estado que generen la obtención estadísticas económicas a través del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica.

Asimismo, señaló que se tenía terminado el catálogo de clasificación con todas las "actividades novedosas", a fin de que los empleadores pudieran clasificarse en la actividad exacta que realizan. Sin embargo, añadió que las equivalencias de esas actividades aún no estaban disponibles porque no están concluidas, pero una vez terminadas se podrían definir las actividades que, por su naturaleza y riesgo, deben variar la prima.

Por lo tanto, el IMSS precisó: Que el Instituto no podía pronunciarse respecto de la modificación del monto de la prima y que cualquier modificación al reglamento sólo podría hacerse por el Ejecutivo Federal, a través de una reforma reglamentaria.

Por su parte, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estimó adecuado que, dentro del marco normativo que se implemente para la actualización del catálogo de actividades, se tome en cuenta la protección más amplia a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, toda vez que el propio IMSS reconoció la necesidad de garantizar a los patrones seguridad y certidumbre jurídica en la determinación de la clase de seguro de riesgo de trabajo con base en la actividad que efectivamente realizan, recomendó actualizar el catálogo de actividades contenido en el RACERF en los términos indicados, de tal forma que las aportaciones por concepto de cuotas al seguro de riesgo de trabajo se enteren atendiendo a los principios de proporcionalidad y equidad contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Asimismo, **Prodecon** recomendó que al entrar en vigor el nuevo Catálogo de Actividades para la Clasificación de las Empresas en el Seguro de Riesgos de Trabajo, contenido en el artículo 196 del RACERF, los patrones se auto clasifiquen en la división económica, grupo económico, fracción y clase que les corresponda de acuerdo a los riesgos inherentes a su actividad, mediante el aviso de modificación respectivo.

De igual manera, sugirió que en el reglamento modificado se establezca un régimen de transición que considere el impacto financiero de aquellos patrones que en virtud del cambio de actividad se encuentren obligados a pagar una prima media superior a aquella que habían estado pagando. Por tanto, propuso que los patrones continúen cotizando con la misma prima hasta que les corresponda revisar su siniestralidad, conforme al periodo y dentro del plazo que señala el propio RACERF en su artículo 34 y siguientes, en términos de lo dispuesto por el artículo 74 de la LSS.

Preguntas y respuestas:

1. ¿Qué facultades tiene la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos?

R. Investigación y análisis de problemas sistémicos, reuniones con autoridades fiscales, opinión técnica a solicitud del SAT; proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna, y presentar ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.

2. ¿En qué consisten los problemas sistémicos?

R. Son aquellos que derivan de la estructura misma del sistema tributario y se traducen en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, o un grupo o categoría de los mismos. Su investigación procede de oficio o a petición de parte.

3. ¿Cuál es la diferencia entre el dictamen de desestimación y el dictamen de recomendación sistémica?

R. El dictamen de desestimación es el documento mediante el cual Prodecon determina el desvanecimiento del problema sistémico. Por su parte, el dictamen de recomendación sistémica es el documento que señala los aspectos que las autoridades fiscales pueden considerar para corregir la práctica que constituye el problema sistémico, a fin de que se observen y respeten los derechos fundamentales de los contribuyentes. El dictamen de recomendación tiene el fin de revelar, transparentar, difundir y propiciar la corrección de las prácticas y actos de las autoridades fiscales, cuando dichos actos resulten lesivos de los derechos de los contribuyentes.

4. Describe el objeto de las Reuniones con Autoridades Fiscales

R. A través de las reuniones se busca conocer e identificar los principales problemas de los contribuyentes, así como los puntos o temas de desacuerdo entre éstas y las autoridades fiscales federales, por lo que de tales reuniones pueden surgir sugerencias, acuerdos, compromisos y recomendaciones; es decir, su objeto primordial es la interlocución permanente entre los participantes, a efecto de mejorar y fortalecer las relaciones entre autoridades y contribuyentes.

5. ¿Menciona los tipos de propuestas de modificaciones a las disposiciones fiscales?

R. Por un lado, están las propuestas de modificación a la normatividad interna del SAT, y por el otro lado, las propuestas de modificación presentada ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados.