



## CONSULTORÍA. LITIGIO. GOBIERNO

### **Malas prácticas en auditorías del SAT, denunciadas por la PRODECON, vulneran derechos fundamentales de los contribuyentes.**

---

**José Alberto Rodríguez Duque<sup>1</sup>**

En adición al Análisis Sistémico 08/2015 del 20 de mayo de 2015, en el cual la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (en adelante PRODECON) denuncia la incertidumbre jurídica a la que se enfrentan los contribuyentes cuando son objeto de las acciones de cobro persuasivo por parte del SAT y sugiere diversos lineamientos rectores en la materia, en esta ocasión mediante el [boletín número 015/2015 del 14 de septiembre de 2015](#), la misma PRODECON denuncia cuatro malas prácticas en las que diversas áreas del SAT suelen incurrir, cuando revisan en una auditoría la situación fiscal de los contribuyentes, mismas que a decir de la propia PRODECON violan el derecho de los contribuyentes al debido proceso y conduce a las autoridades, en ocasiones, a fincar adeudos desproporcionados e impagables.

A continuación, veamos las prácticas denunciadas en el referido Boletín 015/2015, que suelen cometer las autoridades revisoras:

- I. Omiten realizar pruebas selectivas para revisar la contabilidad y documentos de los contribuyentes. En cambio, solicitan la exhibición exhaustiva que ampare todas las operaciones realizadas por éstos.

---

<sup>1</sup> Licenciado en Derecho por la Universidad Panamericana y Maestro en Derecho de los Negocios Internacionales por la Universidad Iberoamericana.



## CONSULTORÍA. LITIGIO. GOBIERNO

- II. Descalifican en forma genérica la contabilidad y documentación de los sujetos auditados, sin hacer referencia y análisis de las operaciones específicas de éstos que evidencia irregularidades.
- III. No analizan, a través de una revisión de los flujos de las empresas o mediante compulsas con terceros, si efectivamente el patrimonio de los contribuyentes se incrementó.
- IV. No parten de la buena fe de los sujetos auditados y asumen indebidamente que a éstos toca probar que su contabilidad no refleja operaciones apócrifas o simuladas.

Así, la PRODECON advierte que en algunas de las auditorías que practica el SAT, la autoridad revisora requiere a los contribuyentes la información y documentación total y exhaustiva de su situación contable, y aún cuando el contribuyente proporciona la información requerida a la autoridad, ésta la descalifica de una manera arbitraria y sin sustento jurídico alguno; violando como ya adelantábamos el derecho de los contribuyentes al debido proceso.

A mayor abundamiento sobre el derecho al debido proceso, cabe destacar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia con rubro **“DERECHO AL DEBIDO PROCESO, SU CONTENIDO”**<sup>2</sup>, entre otras establece que dentro de las garantías del debido proceso existe un *“núcleo duro”*, en el que encontramos las garantías del debido proceso que aplican a cualquier procedimiento de naturaleza jurisdiccional, y que son las que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha identificado como formalidades esenciales del procedimiento, que en conjunto integran el principio de garantía de audiencia. El principio en cuestión, debe

<sup>2</sup> Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo I, página 396, No. De Registro 2005716 .



## CONSULTORÍA. LITIGIO. GOBIERNO

observarse inexcusablemente en todo procedimiento jurisdiccional, de manera tal que se permita a los gobernados ejercer sus defensas antes de que las autoridades modifiquen su esfera jurídica definitivamente.

Por otra parte existe otro núcleo de garantías, que son aplicables en los procesos que impliquen un ejercicio de la potestad punitiva del Estado, núcleo que es identificado comúnmente con el elenco de garantías mínimo que debe tener toda persona cuya esfera jurídica pretenda modificarse mediante la actividad punitiva del Estado, como ocurre, por ejemplo, con el derecho penal, migratorio, fiscal o administrativo, en donde se exigirá que se hagan compatibles las garantías con la materia específica del asunto.

Adicionalmente, sobre el particular, cabe destacar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido en su tesis de Jurisprudencia **“ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA Y DEBIDO PROCESO LEGAL. SE DEBEN GARANTIZAR ESTOS DERECHOS AUN CUANDO NO SE ESTÉ EN PRESENCIA DE UN PROCESO CONTENCIOSO, COMO ES LA RATIFICACIÓN DE UN CONVENIO DE TERMINACIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 33 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO”<sup>3</sup>**; que la Corte Interamericana de Derechos Humanos estableció, entre otros, en el "Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá", que la aplicación de las garantías judiciales no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, "sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales" a efecto de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarles, es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un

---

<sup>3</sup> Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 19, Junio de 2015, Tomo III, página 1933, No. De Registro 2009369 .



## CONSULTORÍA. LITIGIO. GOBIERNO

proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.

Derivado de presuntas violaciones al derecho al debido proceso referido, mediante la comisión de las cuatro prácticas referidas con anterioridad, la PRODECON emitió una recomendación al SAT, en la cual sugiere que las auditorías se hagan a través de pruebas selectivas, esto es, que no se solicite la exhibición exhaustiva que ampare todas las operaciones realizadas por los contribuyentes en el ejercicio o ejercicios objeto de la revisión, y en caso de no ser aceptada la documentación aportada por los contribuyentes, se expresen de manera específica las razones para ello, sin que al efecto se descalifique en forma genérica la contabilidad o documentación.

Así como también sugiere que la autoridad revisora realice un análisis adminiculado de la documentación e información aportada, que incluya la revisión y/o compulsas con terceros, para corroborar incrementos o disminuciones de patrimonio; además de que la autoridad revisora debe partir del principio de buena fe de los sujetos auditados, revirtiendo así la carga de la prueba hacia la autoridad, dado que actualmente son los contribuyentes los que tienen que probar que su contabilidad no refleja operaciones apócrifas o simuladas.

En nuestra opinión, en caso de que la autoridad no actúe de la forma sugerida por la PRODECON, violaría, entre otros, el derecho de debido proceso, situación que daría pie a que los contribuyentes que se ubiquen en esta situación, puedan hacer valer diversos medios de defensa tanto de carácter administrativo como jurisdiccional, para lo cual, los contribuyentes pueden interponer un recurso de revocación, en términos del artículo 116 y siguientes del Código Fiscal de la Federación, ante la Administración Local Jurídica competente en razón del domicilio fiscal o a la que emitió o ejecutó el acto (medio de defensa que es de carácter optativo, conforme lo establece el artículo 120 del mismo Código Fiscal de la Federación); o bien



## CONSULTORÍA. LITIGIO. GOBIERNO

interponer una demanda de nulidad, en términos del artículo 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Lo anterior, a efecto de lograr que el propio SAT deje sin efectos, o en su caso el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declare nulos los actos de autoridad que vulneren los derechos constitucionales del contribuyente.

Incluso, cabe destacar que antes de acudir a presentar un recurso de revocación o una demanda de nulidad, los contribuyentes pueden acudir a agotar la instancia del acuerdo conclusivo ante la propia PRODECON, antes de que se notifique la resolución final que determine el monto de contribuciones omitidas, ello en términos del artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación<sup>4</sup>; opción que resulta ser muy recomendable.

Lo anterior con el objeto de que la propia PRODECON emplace a la autoridad, ordene la suspensión del procedimiento y convoque a mesas de trabajo, mesas en las que dependiendo de la respuesta de la autoridad, se estaría en posibilidad de insistir sobre la valoración de la información y documentación aportada por el contribuyente para acreditar su situación fiscal.

---

<sup>4</sup> **Artículo 69-C.** Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

*Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.*



## CONSULTORÍA. LITIGIO. GOBIERNO

Ello, teniendo presente que si el SAT incurrió en alguna de las malas prácticas que hemos referido previamente, nos encontraríamos ante los siguientes supuestos:

- La PRODECON misma velaría por los intereses del contribuyente, dada la recomendación que ha hecho a las autoridades revisoras, sobre la manera correcta de actuar.
- Dentro de esta instancia, en términos del artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente que suscribe un acuerdo conclusivo tiene derecho por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas, y en la segunda o posteriores suscripciones a la condonación de sanciones en términos del artículo 17 de la ley Federal de Derechos del Contribuyente (esto es, multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones).