



UNIVERSIDAD
DE
SOTAVENTO A.C.



ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA

**NEGOCIACIÓN DE CREDITOS FISCALES FEDERALES EN MÉXICO
UN ACERCAMIENTO TEORICO**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA:

SELENE DE JESUS HERNÁNDEZ CÁRDENAS

ASESOR DE TESIS:

C.P. JORGE IGNACIO MARTINEZ ESTRADA

COATZACOALCOS, VER., MAYO DE 2009



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A DIOS

A mis padres

A quienes me estimularon a concluir tan importante logro



UNIVERSIDAD
DE
SOTAVENTO A.C.



ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA

**NEGOCIACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES FEDERALES
UN ACERCAMIENTO TEÓRICO**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA:

SELENE DE JESUS HERNÁNDEZ CÁRDENAS

ASESOR DE TESIS:

C.P. y L.D. FLOR DE MARÍA ALVAREZ ANDRADE

COATZACOALCOS, VER., MAYO DE 2009

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO 1. GENERALIDADES	
1.1 Marco contextual	11
1.2 Planteamiento del problema	12
1.2.1 Definición del problema	12
1.2.2 Delimitación del problema	13
1.3 Objetivos de investigación	14
1.3.1 Objetivos generales	14
1.3.2 Objetivos específicos	14
1.4 Preguntas de investigación	14
1.5 Hipótesis	15
1.6 Justificación	16
CAPÍTULO 2. LA NEGOCIACIÓN	
2.1 Definición	17
2.1.1 Negociación jurídica	17
2.1.1.1 Autocomposición	17
2.1.1.2 Heterocomposición	19
2.2 Sujetos que intervienen	22
2.3 El proceso de negociación	22
2.4 Situaciones en las que se aplica	24
CAPÍTULO 3. MEDIOS ACTUALES DE DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES EMPLEADOS POR LA AUTORIDAD	
3.1 Las facultades de las autoridades fiscales	25
3.2 Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales	26
3.2.1 Revisión del dictamen	26
3.2.2 Visita domiciliaria	27
3.2.3 Revisión de escritorio	30
3.3 Nacimiento del crédito fiscal	32
CAPÍTULO 4. MEDIOS EXISTENTES DE EXTINCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES	
4.1 Pago	33
4.1.1 Pago	33
4.1.1 El pago oportuno	33
4.1.2 El pago extemporáneo	34
4.1.3 El pago diferido o en parcialidades	35
4.2 Compensación	37
4.3 Autocorrección	38
4.4 Prescripción	38
4.5 Caducidad	39
4.6 Justicia de ventanilla	40
4.7 Interposición de un medio de defensa	41

CAPÍTULO 5. EL COSTO DE LA INTERPOSICIÓN DE UN MEDIO DE DEFENSA

5.1	El proceso para la interposición de un medio de defensa	42
5.1.1	El recurso de revocación	42
5.1.2	El juicio contencioso administrativo	43
5.1.3	El juicio de amparo	49
5.1.3.1	Juicio de amparo directo	49
5.1.3.2	Juicio de amparo indirecto	50
5.1.3.3	De la suspensión en general	51
5.2	Costos que conforman el procedimiento	52
5.2.1	Para el contribuyente	52
5.2.1.1	La garantía del interés fiscal	52
5.2.1.2	Otros costos	54
5.2.2	Para la autoridad fiscal	54
5.3	Duración del juicio	56
5.4	Efectos económicos de la sentencia	58
5.4.1	Recurso de revocación	58
5.4.2	Juicio contencioso administrativo	58
5.4.3	Juicio de amparo	59

CAPÍTULO 6. ANÁLISIS DE LA FIGURA DE NEGOCIACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES EN MÉXICO

6.1	La negociación de créditos fiscales	61
6.2	Asuntos susceptibles de negociar	61
6.3	Montos negociables	62
6.4	Momento de la negociación	62
6.5	Creación de un centro de mediación	63
6.6	Problemática de la negociación entre Estado-Particular	63
6.7	El proceso de negociación de créditos fiscales	64
6.8	Las reformas a las leyes respectivas	65
6.8.1	Artículos referentes al centro de mediación	67
6.9	Diferencias entre la negociación de créditos fiscales y otras formas de regularización con el fisco	70
6.9.1	Pago diferido o en parcialidades	70
6.9.2	Autocorrección	70
6.9.3	Condonación de adeudos fiscales federales	70
6.9.4	Interposición de un medio de defensa	70
6.9.5	Justicia de ventanilla	71
6.10	Ventajas y desventajas de la negociación de créditos fiscales frente a otras formas de regularización	71
6.10.1	Pago diferido o en parcialidades	71
6.10.2	Autocorrección	72
6.10.3	Condonación de adeudos fiscales federales	72
6.10.4	Interposición de un medio de defensa	72
6.10.5	Justicia de ventanilla	73
6.11	Constitucionalidad de la negociación	73
6.11.1	La Constitución como ley suprema en México	73
6.11.2	Ejemplos de negociación en las leyes mexicanas	74
6.11.3	Conveniencia de efectuar un proceso de negociación	78

6.12	El costo de la negociación de créditos fiscales	80
6.12.1	Para la autoridad	80
6.12.2	Para el contribuyente	81
	CONCLUSIÓN	83
	PROPUESTA	85
	BIBLIOGRAFÍA	87

INTRODUCCIÓN

Actualmente la materia tributaria está adquiriendo mayor importancia para los contribuyentes debido a la entrada en vigor en 2008 de las nuevas contribuciones tales como el impuesto empresarial a tasa única y la ley del impuesto a los depósitos en efectivo. Además de que el Servicio de Administración Tributaria cada día adquiere mayor eficiencia en la labor de recaudación.

Con el presente estudio se propone una nueva opción a los contribuyentes para regularizarse en el pago de sus contribuciones en el caso de créditos fiscales determinados por el Servicio de Administración Tributaria. La opción mencionada ha sido denominada como negociación de créditos fiscales federales.

Ahora bien, para entender dicha opción primeramente se han señalado los procesos actuales de: negociación en el marco jurídico, cómo se determinan los créditos fiscales, los medios para extinguirlos y los costos para extinguir créditos a través de los diversos medios de defensa.

En el primer capítulo se indica la realidad actual acerca de la actividad de las autoridades tributarias y los contribuyentes respecto de los medios de defensa, de cómo se impugnan masivamente los distintos requerimientos girados por las autoridades debido a que estos no están debidamente fundados y/o motivados. También se presenta parte de la delimitación del tema, el planteamiento del problema y cuáles son los objetivos a alcanzar en el desarrollo del tema a tratar; es decir los aspectos metodológicos necesarios para llevar a buen término la investigación.

Prosiguiendo con lo anterior en el segundo capítulo se señala lo referente a la negociación jurídica, y los medios a través de los cuales se puede efectuar ya sea autocompositivos o heterocompositivos, ventajas y desventajas, además de que dichos medios de resolución de controversias no necesariamente benefician a las partes en desavenencia de igual manera.

En el tercer capítulo se realiza un estudio general de los medios actuales que emplea la autoridad fiscal a través de sus facultades de comprobación como son la revisión del dictamen, revisión de escritorio y revisión de gabinete. También se hace hincapié en que dichas facultades se encuentran señaladas

en la Constitución y en el Código Fiscal de la Federación; además de que todos los procedimientos para ejercer dichas facultades de comprobación están indicados rigurosamente en dicho Código. Asimismo se hace una breve explicación de cuáles son las consecuencias de una revisión efectuada por la autoridad, esto es, la resolución donde pueden o no determinarse créditos fiscales.

En el caso de que a un contribuyente se le determine un crédito fiscal surge entonces el cuarto capítulo en el cual se efectúa un análisis de los medios de extinción de créditos fiscales, teniendo en primer lugar el pago, el cual se encuentra descrito en el Código Fiscal de la Federación, indicando también cuales son los medios para extinguirlo. Aunque el pago es el medio más común para finiquitar una obligación existen otros tales como: compensación, autocorrección, caducidad, prescripción, justicia de ventanilla e interposición de un medio de defensa, mismas que se describen en el citado capítulo.

Continuando con el tema de estudio, si el contribuyente opta por interponer un medio de defensa, se dedicó en el capítulo cinco un análisis general de las opciones existentes de dichos medios. Se efectuó, de manera breve, una descripción de los términos de recurso de revocación, juicio contencioso administrativo y juicio de amparo. Se indica cuáles son los costos que enfrenta el contribuyente al interponer cualquiera de los citados medios; en contraparte existen indicadores estadísticos de informes del Servicio de Administración Tributaria acerca de su función fiscalizadora y de la rentabilidad actual a este respecto.

Finalmente, una vez que ya se efectuaron todas las consideraciones actuales y necesarias referentes a la negociación, créditos fiscales y medios de defensa, consecuentemente se efectuó un análisis de todo lo anterior para desarrollar la propuesta de negociación de créditos fiscales objeto de este estudio. Con ello se pretende dar mayores opciones a los contribuyentes para regularizarse en el pago de contribuciones atrasadas. En virtud de que no existe una propuesta similar en la práctica, se procedió a delimitar y definir en qué consisten los términos de dicho procedimiento, como se realizarán las negociaciones, quiénes intervienen y a través de qué oficinas públicas se realizaría su promoción. Más que ser una propuesta muy específica, se

pretenden sentar las bases de dicho proceso para descubrir si beneficiará o no a los contribuyentes y a la autoridad a través de un enfoque teórico, pues es una propuesta nueva.

CAPÍTULO 1. GENERALIDADES

1.1 MARCO CONTEXTUAL

Los contribuyentes promueven hoy en día, mayores medios de defensa que en las décadas pasadas. Estos medios de defensa atienden específicamente a la evolución de la cultura fiscal de los contribuyentes. Esto se demuestra de manera estadística con el informe 2006 del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, del cual se presentan algunos extractos a continuación:

Durante el 2007 el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tuvo un inventario total de 118,522 asuntos por resolver. Los juicios promovidos ante este Tribunal hasta octubre del citado año, tomando en cuenta el inventario inicial, representaron un interés económico en litigio de \$293,017'000,000.00 (doscientos noventa y tres mil millones de pesos 00/100 M. N.) De dicho monto, ha sido resuelto en juicio un interés económico de \$63,271'000,000.00 (sesenta y tres mil doscientos setenta y un millones de pesos 00/100 M. N.), esto es, el 22% de la cuantía total.

En las demandas ingresadas durante el 2007, sin tomar en cuenta el inventario inicial, figuraron como principales autoridades demandadas: el Servicio de Administración Tributaria con 35%, el Instituto Mexicano del Seguro Social con 28%, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores con 6%, la Procuraduría Federal del Consumidor con 4% y el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado con 4% .

Ahora bien, del total de 88,422 sentencias emitidas por el Tribunal, fueron impugnadas vía juicios de amparo y resueltos por el Poder Judicial de la Federación el 20%, concediéndose el amparo sólo en el 6% de los casos. De igual forma, el 22% del total se controvirtieron vía recursos de revisión fiscal y resueltos por el propio Poder Judicial y únicamente en el 6% de los casos se revocaron las sentencias del Tribunal.¹

Ahora bien, para dar una idea clara de la importancia que tiene la recuperación de cartera del erario público debemos decir que según los informes \$293,017'000,000.00 (doscientos noventa y tres mil millones de pesos 00/100 M. N.); comparados con la ley de ingresos de la federación, por ejemplo en lo que se proyectó obtener de ingresos petrolíferos por \$338'279,600,000.00

¹ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, *Informe 2007*, www.tff.gob.mx

(trescientos treinta y ocho mil millones doscientos setenta y nueve mil seiscientos pesos 00/100 M.N.), puede observarse entonces la magnitud de lo que se encuentra en litigio y que si se negociara podría utilizarse en diferentes rubros del gasto público. Además que, de acuerdo al informe de gestión 2007 del Servicio de Administración Tributaria, la labor de fiscalización indicó que por cada 100 revisiones cerca de 94 resultaron con observaciones.²

1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.2.1 Definición del Problema

El Servicio de Administración Tributaria, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el INFONAVIT, a través de sus áreas de defensa, han tenido un incremento en los asuntos estrictamente fiscales.

Los sistemas de recaudación, imposición de sanciones, fiscalización y control de obligaciones que implementan de manera actual los organismos fiscales, han sido las principales causas que origina la impugnación masiva de resoluciones en créditos de toda cuantía.

Por ello, deben buscarse otras alternativas de resolución de controversias, a través de las cuales, las partes en conflicto, o sea, autoridad tributaria y contribuyente, libre y voluntariamente, busquen resolver y poner fin a sus diferencias.

Este tipo de alternativas, como puede ser la negociación de créditos fiscales, tendría que encontrar su propio espacio, si el Estado pretende fortalecer su capacidad de recuperación de cartera del erario federal.

Esta propuesta, por supuesto, rompe con los paradigmas tradicionales, tanto de la ley por parte del Servicio de Administración Tributaria, del IMSS y del INFONAVIT, como de resolución de controversias, que lleva a cabo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

1.2.2 Delimitación del problema

Por la naturaleza del tema se tienen diversas características a desarrollar en el tema que se presenta:

², Servicio de Administración Tributaria, *Reporte anual 2007 y líneas estratégicas 2008*, Segunda edición, México, 2008, pág. 20.

Se abordará a nivel federal, ya que aplica a todo el país y se debe cumplir con el principio de equidad constitucional.

Por ser un tema nuevo y del cual se requiere, como en los temas de índole fiscal un fundamento legal, se aplicarán las disposiciones vigentes durante el año 2008.

Un punto a desarrollar es cuáles son las consideraciones sobre las que se va a sustentar la creación de la figura jurídica de negociación de créditos fiscales. En otras palabras se va a explicar por qué se hace necesaria la creación de dicha figura.

En segundo término tendrán que definirse cuáles son las condiciones para poder recurrir a la citada opción. Se entiende que para cumplir el requisito de constitucionalidad de proporcionalidad y equidad señalado en el artículo 31 fracción IV deben seleccionarse cuidadosamente cuales créditos fiscales pueden ser objeto de negociación.

Por otra parte tendría que considerarse también qué tipo de asuntos son susceptibles de negociación.

Además de que se debe “encontrar” esta figura jurídica en alguna parte después de surgida la resolución donde se indica por parte de la autoridad fiscal la determinación de las contribuciones omitidas del crédito fiscal, ya sea por incumplir disposiciones que impliquen obligaciones de pago. Por tanto también se tratará de sustentar el por qué de haber encuadrado la figura jurídica de la negociación fiscal en una determinada parte de un proceso, como puede ser el ocurrido como consecuencia de la interposición de un medio de defensa o la realización del procedimiento administrativo de ejecución.

Lo que se busca ante todo, es hallar un “punto de equilibrio legal” mediante el cual los contribuyentes y la autoridad fiscal puedan llegar a un acuerdo, de un modo tal que ambas partes se beneficien. De manera que, la autoridad se vea beneficiada disminuyendo costos y el contribuyente pague una cantidad razonable.

1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1 Objetivo General

- ✓ Proponer la negociación fiscal como una nueva forma de resolución de controversias entre autoridad fiscal y los contribuyentes y descubrir si a ambos les beneficiaría la creación de la figura jurídica de negociación de créditos fiscales.

1.3.2 Objetivos Específicos

- ✓ Investigar si existen antecedentes de la figura de negociación en otras áreas de Derecho Mexicano.
- ✓ Definir con precisión en qué consiste la negociación fiscal y sus generalidades.
- ✓ Descubrir por medio de la investigación, cuál será el momento más adecuado después del nacimiento de un crédito fiscal para introducir la figura de negociación en un procedimiento fiscal.
- ✓ Analizar las semejanzas y las diferencias entre la negociación de créditos fiscales y otras formas de regularizarse en el pago de las contribuciones (pago diferido o en parcialidades, corrección fiscal, interposición de un medio de defensa).
- ✓ Determinar si el costo de la negociación será menor o igual al interponer un medio de defensa.
- ✓ Explicar por qué es mejor negociar para autoridades y contribuyentes en lugar de pagar en parcialidades, corregirse fiscalmente o iniciar un medio de defensa.
- ✓ Analizar la constitucionalidad de dicha figura.

1.4 PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

- ✓ ¿Existen antecedentes en nuestro Derecho Positivo Mexicano que nos hablen de la negociación?
- ✓ ¿Cuáles son los procedimientos que se emplean en la actualidad por la autoridad para la determinación de un crédito fiscal?

- ✓ ¿Cuáles son las opciones existentes en la actualidad para regularizarse con el fisco mexicano? ¿En qué consiste cada una?
- ✓ ¿Cuál es el momento ideal dentro de un procedimiento fiscal para introducir la negociación?
- ✓ ¿En qué consiste la negociación de créditos fiscales?
- ✓ ¿Cuáles serían las ventajas de negociar créditos fiscales en lugar de aplicar los procedimientos existentes en la ley para regularizar la situación fiscal del contribuyente?
- ✓ Si la negociación se aplicara ¿se disminuiría el costo erogado por la autoridad tributaria para recuperar el monto de los créditos fiscales? ¿Se disminuirían los costos del contribuyente?
- ✓ ¿Por qué negociar lo que por ley le pertenece al Estado? ¿Quién se beneficiaría realmente?
- ✓ ¿Es posible conforme a la teoría del derecho actual negociar como se hace entre particular-particular en otras ramas del Derecho, en el caso de Estado-particular? ¿Se tendría que romper con dicha teoría para aplicar esta solución?
- ✓ En caso de que sea posible conciliar teóricamente el derecho positivo aplicable con esta propuesta ¿En qué casos se aplicaría sin arriesgarse a que esta viole las garantías de los contribuyentes?
- ✓ ¿Es viable conforme a la investigación realizada que se aplicara en ley esta nueva propuesta?

1.5 HIPÓTESIS

¿Beneficiaría a los contribuyentes y a la autoridad fiscal la creación de la figura de negociación de créditos fiscales federales en México determinados por el Servicio de Administración Tributaria?

La creación de dicha figura beneficiaría a ambos, ya que el contribuyente y la autoridad verían disminuidos sus costos pues si se eligiera dicha opción el contribuyente pagará una cantidad menor a la determinada y la autoridad recuperaría de manera pronta su cartera de créditos al aplicar esta opción.

1.6 JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

El tema ya tiene un pequeño precedente en nuestro Código Fiscal de la Federación, puesto que se le concede a la autoridad fiscal facultades discrecionales para modificar resoluciones administrativas que anteriormente hayan sido desfavorables a los contribuyentes aunque no se hable de una negociación.

Al nacer un crédito fiscal por consecuencia de una revisión de escritorio o visita domiciliaria, revisión de comprobantes fiscales, u otra causa por incumplimiento de disposiciones fiscales, la autoridad le concede al particular la opción de corregir su situación fiscal, el pago en parcialidades o pago diferido de las contribuciones omitidas, aunque, como se mencionó con anterioridad tampoco se habla propiamente de una negociación.

El mantener un juicio en materia fiscal es costoso, ya que al recurrir a dicha vía se tiene que garantizar el interés fiscal. Y en el supuesto de que el contribuyente llegase a perder el litigio, la cantidad a pagar es mucho mayor a la originalmente determinada por la autoridad, debido a que con el paso del tiempo se debe realizar una actualización.

Suponiendo que la autoridad determinó correctamente un crédito fiscal a cierta persona, ya sea física o moral. Existen por lo general, actos de la autoridad por los cuales podemos iniciar ya sea un recurso de revocación o un juicio contencioso. Sin embargo, ¿por qué no mejor en lugar de que el contribuyente se introduzca en un juicio largo e incierto contra la Federación, negocia su deuda?

En la actualidad es necesario buscar nuevas alternativas para que los particulares puedan resolver sus diferencias con la Federación, de modo tal, que ambos puedan verse beneficiados.

Por ello, es interesante la propuesta de que surja una nueva figura como la negociación de créditos fiscales.

En contra de esta idea puede llegar a pensarse que entonces “se estaría consecuentando a los contribuyentes y de esta manera se estaría consintiendo por parte de la Federación el que los gobernados no respeten las disposiciones fiscales”, pero no debe verse de este modo, sino como una nueva opción para que los contribuyentes estén “regularizados” y el sistema de recaudación sea mas eficiente en el país.

CAPÍTULO 2. LA NEGOCIACIÓN

2.1 DEFINICIÓN

En su acepción más general la palabra negociación se usa en sentido de tratar asuntos públicos o privados procurando su mejor logro. Siendo más específico en lo que respecta a este estudio, se remitirá a las diversas formas de negociación existentes en la doctrina jurídica actual.

2.1.1 Negociación jurídica

Para la resolución de controversias antes de pasar a la vía denominada proceso, existen además equivalentes jurídicos a éste, es decir, otras formas de solución, en las cuales ya sea una de las partes o las dos de común acuerdo ponen fin a la controversia; estas son denominadas autocomposición y heterocomposición. Es en el marco de ellas donde podemos encontrar inmersa a la negociación como una forma de evitar el costoso litigio y el tiempo que conlleva.

2.1.1.1 Autocomposición

De acuerdo con Francesco Carnelutti “la autocomposición en sentido lato, es la solución que al conflicto de interés (litigio, caracterizado por la pretensión de una de las partes frente a la resistencia de la contraparte) proporciona uno o los dos contendientes; dicho de otra manera es el arreglo al pleito de las mismas partes que tienen disposición de su derecho material.”³

Para Héctor Santos Azuela “la autocomposición es entendida como el acto procesal de mutuo arreglo, mediante la concesión o sacrificio, total o parcial, que se hacen las partes recíprocamente.”⁴

Profundizando un poco más en la autocomposición cabe apuntar que existen diversas formas autocompositivas:

- a) La renuncia o desistimiento de la acción procesal
- b) Allanamiento
- c) La transacción

³ INSTITUTO de Investigaciones Jurídicas UNAM, *Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo I*, Porrúa, México, 2002, pág. 433

⁴ SANTOS Azuela Héctor, *Teoría General del Proceso*, Mc Graw Hill, México 2000, pág. 13

De estas tres figuras autocompositivas, la renuncia o desistimiento y el allanamiento tienen como característica la unilateralidad, ya que en la renuncia, el demandante, sin requerir del consentimiento del demandado, detiene el proceso; y en el allanamiento el demandado extingue la resistencia de admitir los hechos; por lo tanto no existe en ello ninguna negociación. Caso muy diferente es el de la transacción, pues es una fórmula autocompositiva bilateral, en ella las partes se hacen concesiones recíprocas para dirimir una controversia presente o prevenir una futura.

“En opinión de Couture la transacción involucra una doble renuncia o desistimiento: el actor desiste de su pretensión y el demandado renuncia a obtener una sentencia.”⁵

De acuerdo al artículo 2944 del Código Civil del Distrito Federal “la transacción es un contrato por el cual las partes, haciéndose recíprocas concesiones, terminan una controversia presente o previenen una futura”⁶

Es pues la transacción una figura autocompositiva donde se aplica la negociación jurídica.

Algún sector doctrinal la considera como un negocio jurídico que mediante la mutua concesión pone fin a un conflicto en proceso o evita un pleito inminente.

Como puede observarse la transacción es una figura autocompositiva donde se aplica la negociación jurídica ya que las partes se hacen concesiones diversas para terminar la controversia.

Aunque desafortunadamente no siempre es el puro interés altruista el que anima a las partes a llegar a un acuerdo, como suele suceder en el campo laboral, donde en varios asuntos son sacrificados los intereses de los trabajadores que no resisten por mucho tiempo las presiones de la gente poderosa y caen en una mala transacción.

⁵ Op. Cit., Santos Azuela Héctor, pág. 13

⁶ Código Civil del Distrito Federal, disponible en www.ordenjuridico.gob.mx

2.1.1.2 Heterocomposición

La heterocomposición es la vía de solución de los conflictos mediante la interacción y criterio de un tercero comprendiendo como fórmulas la mediación, la conciliación, el arbitraje y el proceso como forma puntual.

Si hablamos aquí de negociación vemos que el proceso debe ser excluido de explicación, puesto que la negociación lo que persigue es evitarlo.

“La figura de heterocomposición se estudia como la forma de solución de los conflictos a través de la cual un tercero propicia el acuerdo y la comunicación entre las partes. Usualmente se realiza de manera informal.”⁷

Según José Ovalle Favela la heterocomposición “es la solución de conflictos calificada de imparcial, porque no va a ser dada por las partes, sino por un tercero ajeno a la controversia.”⁸

Se la ha explicado en un principio, como una vía de solución de los conflictos a través de un arreglo amistoso, concertado entre las partes merced a la gestión de un mediador.

En la heterocomposición encontramos también, aunque a través de un tercero, la intención de las partes de llegar a un acuerdo con el fin de evitar el proceso.

La heterocomposición se clasifica de la siguiente manera:

- a) Amigable composición
- b) Conciliación
- c) Mediación
- d) Arbitraje

Las partes ponen en manos de terceros la solución de su conflicto con la intención de evitar el proceso. Ahora bien ¿en cuál de estas figuras encontramos a la negociación?

La amigable composición es una forma de solucionar conflictos de intereses entre las partes por obra de terceros amigos de ambas sin sujetar sus procedimientos a normas de derecho preestablecidas y sin apearse para la decisión más que a la equidad y a la buena fe. En este caso no hablamos propiamente de una negociación, aunque sí hablamos de la intención de las

⁷ Op. Cit., Santos Azuela Héctor, pág. 14

⁸ OVALLE Favela José, *Teoría General del Proceso*, 3ª edición, Oxford University Press, México, pág.24

partes de poner fin a su desacuerdo a través de la decisión de “los arbitadores, o llamados también amigables componedores.

En la conciliación un tercero promueve un acuerdo entre las partes para encontrar la solución al conflicto planteado. A través de su tramitación el conciliador debe mediar pero además proponer alternativas para la solución eficaz del conflicto. El avenimiento que se obtenga a través de esta experiencia por lo regular induce al convenio o a la transacción, reportando un gran respaldo para evitar el proceso. En este caso podemos observar una combinación de un medio heterocompositivo (conciliación) con uno autocompositivo (la transacción); en este medio heterocompositivo podemos encontrar inmersa a la negociación pues siendo aún el conciliador una parte importante de solución al conminar a las partes a un acuerdo o proponer soluciones, son las partes quienes libremente deciden cual será el final del conflicto y los acuerdos a los que pudieran llegar.

En el campo de los medios alternativos de solución de controversias, en la práctica estadounidense algunos postulantes sostienen que la conciliación consiste en que un tercero reúna a las partes contendientes para que inicien discusiones y resuelvan sus controversias y, contrario a lo que (supuestamente) sucede en la mediación, el conciliador no toma partido en el procedimiento o en las negociaciones, ya que su papel principal es el de reducir el antagonismo entre las partes, abrir líneas de comunicación entre ellas y hacer arreglos para negociaciones formales.

En la mediación la función del tercero puede limitarse a prosperar la comunicación y la negociación entre las partes para tratar que ellas mismas lleguen a un acuerdo que resuelva el conflicto. La mediación normalmente se lleva a cabo de manera informal y por lo mismo, no existen organismos o instituciones encargados de prestar regularmente este servicio. En los litigios individuales los propios abogados pueden desempeñar eficientemente esta función a fin de encontrar una solución negociada que satisfaga a ambas partes. En la actualidad, conforme a la teoría existente tenemos que la mediación posee ciertas características particulares. En primer lugar es un procedimiento privado entre las partes. Es además informal, voluntario y no adjudicatorio.

Según las teorías existentes la controversia debe ser susceptible a resolverse de manera convencional, pues contrariamente, las cuestiones reguladas por normas de orden público no pueden ser resueltas ni susceptibles de arbitraje privado ni de transacción. La mediación tiene como presupuestos esenciales la verdadera voluntad de las partes de intentar una solución negociada de su desavenencia y de su buena fe para ello.

La mediación, de acuerdo a todo lo anterior, es ideal en aquellos casos en los que las partes presentan una desavenencia negociable, y en aquellos casos en los que les interese conservar su relación, que en caso de un litigio puede romperse de manera definitiva.

Como puede observarse la mediación es similar a la conciliación, aunque como se mencionó en párrafos anteriores, no existen instituciones encargadas de prestar regularmente este servicio, lo que ocurre de manera diferente con la conciliación, pues en nuestro país en un medio utilizado en la legislación laboral y también en el sector financiero a través de la CONDUSEF al resolver diferencias entre usuarios del sector financiero y sus instituciones; la PROFECO, donde ha resultado muy eficaz y también en los conflictos de carácter civil.

En el arbitraje el tercero no se limita a proponer la solución de las partes, sino que va disponer de dicha solución a través de una resolución obligatoria para las partes, a la que se conoce como laudo. Por lo cual no puede verse en él negociación pues es un tercero quien decide el fin del conflicto.

Por todo lo mencionado anteriormente podemos entonces definir a la negociación jurídica como el medio ya sea autocompositivo o heterocompositivo, no adversarial y voluntario de solución de controversias a través del cual las partes sujetas a un conflicto resuelven sus diferencias pudiendo o no realizar concesiones recíprocas entre sí.

La negociación al ser un medio extraprocesal tiene como ventajas la flexibilidad, concentración en los conceptos relevantes de controversias, prescindiendo de cuestiones secundarias (cuestiones de forma, como ocurre en un proceso) celeridad y costo, confidencialidad y la preservación de la relación entre las partes.

Pero de igual manera representa ciertas desventajas pues si no se llegara a un acuerdo la información a la que se hubiera tenido acceso en la

negociación puede ser usada por las partes; en ciertos casos los acuerdos no son exigibles si la negociación se efectúa de manera informal además de eventuales problemas para ejecutar la resolución.

2.2 SUJETOS QUE INTERVIENEN

En la negociación, de la cual ya se ha señalado que existen diversos medios para ejecutarla, intervienen en primer lugar las partes sujetas a la controversia, pues son en primer lugar las interesadas en poner fin al posible litigio que pudiera desarrollarse. Se recalca también que los sujetos acuden a la negociación por propia voluntad.



Si la negociación se efectuara a través de medios heterocompositivos como se citó anteriormente intervienen los conciliadores y los mediadores, encargados de proponer soluciones y propiciar el ambiente adecuado para las negociaciones que pudieran efectuarse entre las partes.

2.3 EL PROCESO DE NEGOCIACIÓN

No existe en el caso de acuerdos entre particulares un procedimiento o ruta específica de negociación. Sin embargo, debemos de recordar que la parte medular del inicio del proceso de una negociación comienza por lo general con la voluntad de las partes para negociar; aunque en el caso de las negociaciones descritas por ejemplo por la legislación laboral y la financiera se indica como una parte obligatoria antes de iniciar un proceso de demanda.

Aun así para ejemplificar como se desarrolla una negociación, podemos tomar como referencia la legislación laboral mexicana a través del medio de

conciliación, mismo que se encuentra descrito en el artículo 876 de la Ley Federal del Trabajo:

ARTÍCULO 876. La etapa conciliatoria se desarrollará en la siguiente forma:

- I. Las partes comparecerán personalmente a la Junta, sin abogados patronos, asesores o apoderados.*
- II. La Junta intervendrá para la celebración de pláticas entre las partes y exhortará a las mismas para que procuren llegar a un arreglo conciliatorio.*
- III. Si las partes llegaren a un acuerdo, se dará por terminado el conflicto. El convenio respectivo, aprobado por la Junta, producirá todos los efectos jurídicos inherentes a un laudo;*
- IV. Las partes de común acuerdo, podrán solicitar se suspenda la audiencia con objeto de conciliarse; y la Junta, por una sola vez, la suspenderá y fijará su reanudación dentro de los ocho días siguientes, quedando notificadas las partes de la nueva fecha con los apercibimientos de Ley;*
- V. Si las partes no llegan a un acuerdo, se les tendrá por inconformes, pasando a la etapa de demanda y excepciones; y*
- VI. De no haber concurrido las partes a la conciliación, se les tendrá por inconformes con todo arreglo y deberán presentarse personalmente a la etapa de demanda y excepciones.⁹*

Primeramente las partes se reúnen de manera personal, sin abogados ni asesor alguno en una negociación conciliatoria de tipo laboral. En otras ocasiones los mismos abogados son los que pueden auxiliar en un primer acercamiento a las partes. Cabe mencionar que dependiendo del tipo de controversia este primer acercamiento puede ser de manera preprocesal o intraprocésal.

Consiguientemente se desarrollan una serie de pláticas encaminadas a que las partes puedan lograr un acuerdo, es aquí donde puede o no intervenir un mediador o conciliador, dependiendo de lo que decidan los sujetos de la controversia; en lo que respecta al ejemplo de la conciliación las partes dan aviso a la junta de conciliación para suspender audiencia del proceso y así comenzar la conciliación. El éxito de esta fase depende de la habilidad de los

⁹ Ley Federal del Trabajo, disponible en www.diputados.gob.mx

negociadores si existen de por medio y de las partes, que pueden llegar a efectuar una transacción o una de las partes esta de acuerdo con el ofrecimiento de la otra.

El proceso de negociación termina cuando las partes llegan a un arreglo y a éste se le da forma por escrito que en el caso del ejemplo toma fuerza ejecutoria al convertirse en un laudo, lo que le hace obtener la misma calidad que una sentencia ejecutoria; o si fijado el plazo para el acuerdo no se llega ninguno, caso en el cual se da inicio a un proceso o la continuación del mismo.

2.4 SITUACIONES EN LAS QUE SE APLICA

La negociación se aplica de acuerdo con las teorías existentes en situaciones donde el objeto de la controversia es susceptible de una solución convencional, es decir, en el caso de diferencias entre particulares, como por ejemplo en el Derecho Civil, Laboral, de la Defensa de los usuarios de servicios financieros, Derecho Internacional Privado; caso contrario a las normas de orden público, las cuales no son susceptibles de negociación, arbitraje y transacción.

Como comentario adicional se hará mención del adagio popular de que “es mejor un mal arreglo que un buen pleito”.

CAPÍTULO 3.

MEDIOS ACTUALES DE DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES EMPLEADOS POR LA AUTORIDAD

3.1 LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

El Estado para poder efectuar su acción y dar certidumbre a sus gobernados, debe establecer en las leyes convenientes las facultades de cada uno de los órganos e instituciones a través de los cuales realiza su actividad. Esto se encuentra establecido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la máxima ley de México, y que nos señala expresamente lo siguiente:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.¹⁰

Siguiendo con esta temática el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, faculta a las autoridades fiscales, es decir, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su organismo desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria; para ejercer facultades de comprobación, es decir, revisar si los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales.¹¹

Ahora bien, respecto a la certidumbre jurídica, para que se puedan realizar las acciones respectivas para el cobro de un crédito fiscal y con el fin de proteger al contribuyente el Código Fiscal de la Federación contempla una serie de procedimientos para efectuar dicha determinación en el artículo 52-A. Brevemente explicamos que en este precepto se indica el orden que la autoridad debe seguir para la revisión efectuada a los contribuyentes.

En primer lugar la autoridad requiere al contador público la exhibición de papeles de trabajo e información referente al dictamen; si la autoridad juzga que dicha información no es suficiente a su juicio puede ejercer sus facultades de comprobación, ya sea revisión de escritorio o visita domiciliaria. Cabe señalar que dicho orden puede ser sujeto a cambios, dependiendo del

¹⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Décima Cuarta edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005, pág. 12

¹¹ Confróntese con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

resultado del dictamen.¹² Además de que las personas que no están obligadas a dictaminarse obviamente tampoco pueden seguir dicho orden “de principio a fin”.

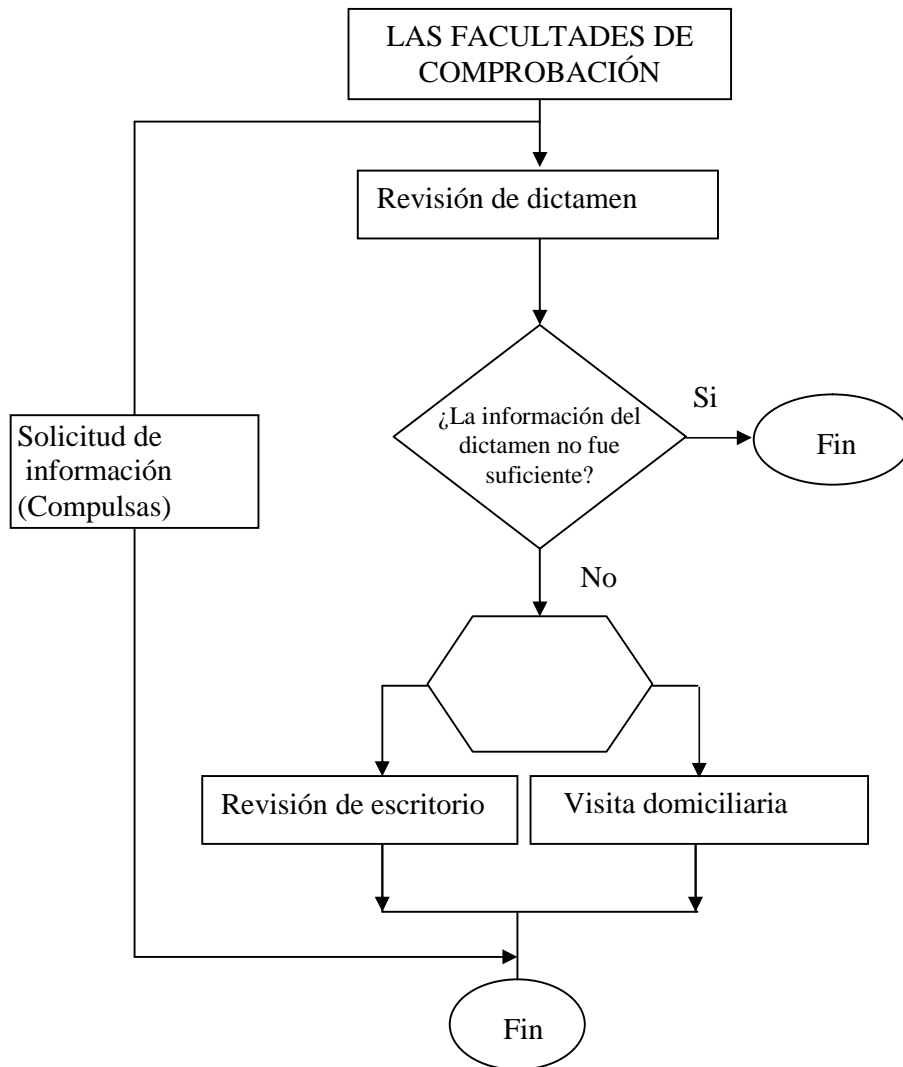


Figura 3.1 Breve representación del orden en el cual se efectúan las facultades de las autoridades fiscales

3.2 LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES

3.2.1 Revisión del dictamen

Es al Contador Público y no al contribuyente a quien se le solicita la información correspondiente al dictamen efectuado. Al ser un acto de molestia

¹² Compárese con el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación

primeramente se efectúa la notificación con los requisitos de ley señalados en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos señala que la notificación debe constar por escrito o en documento digital, la autoridad que lo emite, lugar y fecha de emisión, estar fundado y motivado, además de ostentar firma de funcionario competente.

En esta revisión se le requiere al Contador presentar información referente al dictamen efectuado al contribuyente, además de que se le solicita la exhibición de papeles de trabajo. De esta manera la autoridad obtiene información respecto a la situación fiscal de la persona sujeta a revisión. El plazo que posee el contador para presentar la información es de quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, esto se encuentra señalado en el artículo 53 párrafo segundo inciso b. Incluso el plazo se puede ampliar por 10 días más si la información a solicitar es de difícil obtención.

En cualquier tiempo las autoridades podrán solicitar información a terceros información referente a los datos contenidos en el dictamen, este procedimiento es denominado en la práctica como compulsas.

Si a juicio de la autoridad la información obtenida en el dictamen no le es suficiente, puede ejercer directamente sus facultades de comprobación al contribuyente. Se menciona que “las efectuará directamente” ya sea con la visita domiciliario o revisión de escritorio debido a que esto no sucede en el dictamen pues éste se auxilia de un tercero, es decir, el contador público certificado para ejercer facultades de revisión.

No debe observarse el orden establecido en el artículo 52-A si el dictamen presenta salvedades o con opinión negativa el orden establecido en la revisión descrita.

3.2.2 La visita domiciliaria

En primer término se realiza la notificación al contribuyente con los requisitos señalados en el artículo 38, que ya se ha señalado con anterioridad en el apartado anterior. Pero la notificación de una visita domiciliaria también debe presentar otra serie de requisitos en particular para darle mayor certidumbre jurídica al contribuyente en cuando al acto notificado:

Artículo 43. *En la orden de visita además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:*

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las ordenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de ordenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.¹³

En el desarrollo de la visita domiciliaria son los funcionarios designados por la autoridad fiscal (visitadores) quienes harán la revisión de la contabilidad del contribuyente para conocer su situación fiscal.

Durante el transcurso de la visita domiciliaria para evitar abusos de la autoridad fiscal también existen reglas que protegen al contribuyente, y se encuentran en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Brevemente se explica en qué consisten estas reglas: en el desarrollo de la visita se levantarán acta circunstanciada de los hechos y omisiones encontrados, las cuales son denominadas como actas parciales; si son dos lugares o más donde se está efectuando la revisión en cada lugar se levantará acta circunstanciada, estando presentes en cada lugar dos testigos designados por el contribuyente o por la autoridad. La autoridad puede sellar o colocar marcas a la documentación de la contabilidad pero esta nunca debe de ser del mes en curso o dos meses atrás anteriores. Por hechos u omisiones específicas en la contabilidad se pueden realizar actas parciales o

¹³ Código Fiscal de la Federación, disponible en www.diputados.gob.mx

complementarias. Incluso hechos u omisiones que se conozcan de terceros pueden ser señalados en ellas.

Entre la última acta parcial y la final deben transcurrir cuando menos 20 días y en el caso de que la revisión sea por un periodo mayor a un año este plazo se podrá aumentar en 15 días más aunque el contribuyente debe presentar aviso en el periodo de 20 días. En ese periodo el contribuyente puede presentar o señalar la documentación que desvirtúe los hechos u contenidos en las actas o corregir su situación.

En caso de que no sea posible continuar o concluir la visita domiciliaria en el domicilio del contribuyente las actas pueden levantarse en las oficinas de la autoridad.

En el acta del cierre final si el contribuyente no está presente se le dejará citatorio para el día siguiente. Si al día siguiente no está presente se levantará acta parcial con quien esté presente. Aún sin que el contribuyente o sus representantes se nieguen a firmar el acta, recibir una copia del acta o no comparezcan este hecho se asentará el acta final. Estos hechos no alterarán el valor probatorio y la validez del acta final.

Si existen actos que alteren la legalidad de la visita domiciliaria la autoridad podrá una sola vez reponer el procedimiento.¹⁴

En cuanto al plazo para concluir la visita domiciliaria esta deberá ser dentro de 12 meses contados a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades, exceptuando los siguientes casos:

- ✓ Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.
- ✓ Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta o

¹⁴ Para una visión más completa consultar el artículo 46, Código Fiscal de la Federación

cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Los plazos señalados para la ejecución de la visita domiciliaria pueden ser suspendidos por situaciones fortuitas o situaciones particulares como el caso de:

- ✓ Huelga.
- ✓ Fallecimiento del contribuyente, hasta designar un representante legal
- ✓ Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal y no presente el aviso ante la autoridad o no se le localice, hasta encontrarlo.
- ✓ Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de información, en este caso no pueden pasar más de seis meses. Y si se requirió por segunda vez o más los periodos se sumarán, debiendo no exceder más de un año.
- ✓ En el caso de reposición del procedimiento de la visita domiciliaria.
- ✓ Cuando no sea posible por la autoridad continuar la revisión por causas fortuitas o de fuerza mayor como por ejemplo un desastre natural, en este caso el procedimiento se suspende hasta que dichas causas desaparezcan.
- ✓ Si el contribuyente interpone medio de defensa contra actos realizados durante el desarrollo de la visita, en este caso el plazo se suspende hasta que se dicte resolución definitiva.

Si la autoridad no levanta el acta final dentro de los plazos señalados en la ley e indicados en este apartado todas las actuaciones derivadas de la visita domiciliaria quedan sin efectos.

3.2.3 La revisión gabinete o de escritorio

Este procedimiento es similar al de la visita domiciliaria, con la diferencia de que el ejercicio de las facultades de comprobación efectuadas no se realiza

en el domicilio del contribuyente, sino que la información le es requerida para su revisión fuera de su domicilio, es decir, en las oficinas de la autoridad fiscal.

Debe mencionarse que en el Código Fiscal de la Federación no existe como tal la denominación de “revisión de gabinete o escritorio”, sin embargo en la práctica ha adquirido dichos nombres.

Como primer paso se notifica al contribuyente la solicitud de la información que va ser sujeta a las facultades de comprobación, en esta solicitud se indicará el plazo y el lugar de entrega de la información.

El contribuyente entregará la información mediante oficio. Después de efectuada la revisión de la información proporcionada por el contribuyente, la autoridad formulará un oficio de observaciones en caso de haber encontrado una irregularidad o en el caso de no haberla un oficio de conclusión de la revisión.

El oficio de observaciones deberá notificarse igualmente con todos los requisitos de ley. El contribuyente tendrá un plazo de veinte días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación para desvirtuar los hechos u omisiones encontrados u optar por corregir su situación fiscal, y en el caso en que la revisión abarque más de un ejercicio o fracciones de varios este plazo se ampliará en quince días más; siempre y cuando el contribuyente presente aviso dentro del plazo de los veinte días iniciales.

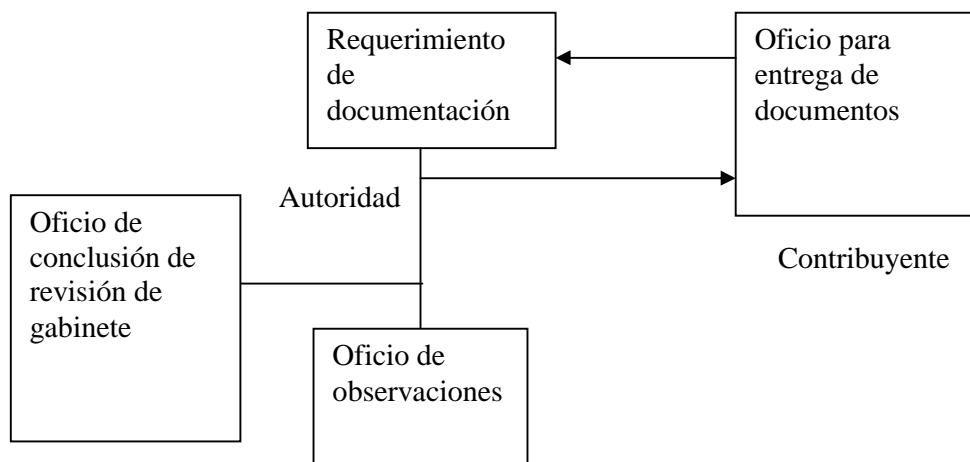


Fig. 3.2 Breve representación de la revisión de escritorio efectuada por la autoridad tributaria al contribuyente.

3.3 Nacimiento del crédito fiscal

Concluidas las facultades de comprobación la autoridad tiene como plazo máximo seis meses contados a partir de la fecha en que se levante acta final o a partir de la fecha en que concluya el uso de sus facultades de comprobación para emitir la resolución donde determinará las contribuciones omitidas¹⁵. En este momento es cuando nace el crédito fiscal como tal, ya que la resolución de la autoridad es un acto definitivo, esto es, que ya no proceden otros actos de la autoridad después de surgida la resolución administrativa.

Sin embargo, para que el crédito fiscal que ha nacido y se ha determinado a través de la resolución definitiva surta todos sus efectos, es decir, quede en firme deberán transcurrir cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución donde se determinan las contribuciones omitidas o irregularidades encontradas como consecuencia de la revisión efectuada; en este plazo el contribuyente decidirá el curso de acción ya sea interponer un medio de defensa o pagar las contribuciones que la autoridad determinó.¹⁶

¹⁵ Para una visión más completa, confróntese con art. 50 del *Código Fiscal de la Federación*

¹⁶ Véanse el artículo 65 y 121 primer párrafo del *Código Fiscal de la Federación*.

CAPÍTULO 4. MEDIOS EXISTENTES DE EXTINCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

4.1 PAGO

En términos generales pagar es cumplir una obligación, y por consecuencia extinguirla. Las obligaciones se crean para cumplirlas, el efecto inmediato de la obligación, una vez creada, es la extinción de la misma, esto se puede obtener por diversos medios, pero la forma normal de extinguir las obligaciones es el pago.

Se entiende por pago la entrega de un precio en dinero, pagar es entregar la cosa debida, o realizar el hecho positivo o negativo que se hubiere prometido.

4.1.1 El pago oportuno

Es el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20 quien nos indica de qué manera se extingue la obligación de contribuir al gasto público señalado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y esto, prosiguiendo con lo anterior, es el pago; el cuál deberá realizarse en moneda nacional de acuerdo al artículo 20 del Código Fiscal.

Existen diversos medios de pago como cheques certificados o de caja y las transferencias electrónicas de fondo a favor de Tesorería de la Federación. En la práctica podemos ver que por lo general efectivamente, las contribuciones se pagan con cheques, en efectivo o transferencias electrónicas bancarias.

Los pagos de acuerdo al Código Fiscal de la Federación se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes de a la contribución los accesorios en el siguiente orden: gastos de ejecución, recargos, multas y la indemnización a la que se refiere la fracción IV consiste en el monto del cheque más un 20% de indemnización sobre el valor del mismo por presentarlo y no tener fondos.¹⁷

El pago prosiguiendo con la temática, está sujeto a una serie de plazos, señalados generalmente por disposición expresa en su respectiva ley, por ejemplo la ley del Impuesto sobre la Renta señala que las personas morales

¹⁷ Confróntese con artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

efectuarán sus pagos provisionales a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél en que corresponda el pago.¹⁸ Sin embargo, si en la ley respectiva no existe disposición expresa el Código Fiscal nos indica los plazos para efectuar el pago de contribuciones:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.¹⁹

4.1.2 El pago extemporáneo

Ahora bien, si los pagos no se realizan de manera oportuna, nos encontramos entonces con un pago extemporáneo, por el cuál se deberán pagar recargos y actualización. Además de que se considerará espontáneo si se realiza antes de que la autoridad descubra la falta de pago.

Esta forma de pago (extemporáneo y espontáneo) de las contribuciones que se adeudan presenta ciertas características. Aunque no existe en nuestro Código Fiscal de la Federación una definición explícita de él sí se nos indican ciertas condiciones para que sea definido como tal.

En primer lugar para ser definido de esa manera el pago de la contribución tiene que realizarse antes del descubrimiento de la omisión por parte de la autoridad.

El artículo 73 del CFF nos acerca a la definición del pago espontáneo y a la letra nos dice:

Artículo 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales...

¹⁸ Artículo 14 primer párrafo, Código Fiscal de la Federación.

¹⁹ Artículo 6, Código Fiscal de la Federación.

Si leemos a *contrario sensu*, lo que nos señala este artículo tendríamos entonces que el pago espontáneo es “el pago efectuado de las contribuciones omitidas sin que hayan sido descubierta por las autoridades fiscales a través de las facultades otorgadas a las mismas y/o cuando la omisión haya sido subsanada hasta diez días antes de la presentación del dictamen del contribuyente presentado por contador público ante el SAT de las contribuciones omitidas descubiertas en dicho dictamen”.

4.1.3 El pago diferido o en parcialidades

Esta opción se encuentra en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, en ella las autoridades fiscales a petición del contribuyente pueden autorizar el pago diferido o en parcialidades de contribuciones omitidas y sus accesorios. Se presenta bajo ciertas condiciones:

- ✓ Presentar el formato de autorización respectivo en el Servicio de Administración Tributaria correspondiente.
- ✓ Que el contribuyente pague el 20% del monto total del crédito fiscal, al momento de presentar su solicitud. Este monto se integrará por los siguientes conceptos:
 - Monto de las contribuciones omitidas actualizadas desde el mes en que se debieron pagar hasta el mes en que se solicite la autorización.
 - Las multas actualizadas en los periodos señalados en el párrafo anterior.
 - Demás accesorios como por ejemplo los recargos.

El plazo para el pago diferido de contribuciones no deberá exceder de doce meses y en el caso de pagos en parcialidades el plazo no deberá exceder de 36 meses.

Para el caso del pago en parcialidades, el saldo que se utilizará será el total de las contribuciones determinadas y demás accesorios actualizados por los periodos señalados con anterioridad, es decir, desde el mes en que se

debieron pagar hasta el periodo de la solicitud de autorización del pago a plazos menos el 20% del monto total del adeudo. La diferencia deberá ser pagada en parcialidades iguales en el plazo elegido por el contribuyente en su solicitud de autorización y también tomando como referencia la tasa de recargos por prórroga. En caso de que el contribuyente no efectúe oportunamente el pago deberá nuevamente calcular recargos extemporáneos sobre el monto de las parcialidades no cubiertas.

El pago diferido se calculará de la siguiente manera: del monto total determinado con la actualización desde el mes que se debió pagar hasta la fecha de la solicitud, multas y demás accesorios se le disminuirá el 20% que se pagó al presentar su solicitud. A este monto se le adicionará el monto que resulte de multiplicar la tasa de recargos por prórroga vigente en la fecha de solicitud de la autorización para pago diferido por el número de meses o fracción de meses desde la fecha de la solicitud del pago a plazos hasta la fecha que señale el contribuyente para liquidar su adeudo, esta exhibición deberá realizarse en efectivo.

Una vez que la autoridad recibió la solicitud de autorización ésta exigirá a los contribuyentes garantizar el interés fiscal (es decir, garantizar el pago de las contribuciones señaladas en la solicitud) en relación al 80% del monto total del adeudo señalado en la solicitud. En algunos casos la autoridad podrá dispensar de garantizar del interés fiscal.²⁰

La garantía señalada, puede ser cubierta por el contribuyente de la siguiente manera:

- ✓ Depósito en dinero, carta de crédito u otros equivalentes que la Secretaría de Hacienda establezca mediante resolución.
- ✓ Prenda o hipoteca.
- ✓ Fianza.
- ✓ Obligación solidaria.
- ✓ Embargo en la vía administrativa.
- ✓ Títulos valor o cartera de crédito del contribuyente.

El reglamento del Código Fiscal de la Federación señala los requisitos que cada una de estas formas de garantizar el crédito fiscal posee el

²⁰ Confróntese con artículo 66-A Código Fiscal de la Federación.

contribuyente. Por señalar algunos requisitos tenemos los siguientes: la garantía se otorgará a nombre de la Tesorería de la Federación u organismos descentralizados autorizados o dependencias en las entidades federativas. Lo mismo sucederá en el caso de las fianzas, las cuales serán a favor de la Tesorería de la Federación. Los gastos que se originen como motivo de la garantía serán cubiertos por el contribuyente. En el caso de que la garantía se cubriera en efectivo este generará intereses; el depósito deberá permanecer mientras siga existiendo la obligación de garantizar, los intereses se pueden retirar.

4.2 COMPENSACIÓN

En términos generales puede definirse a la compensación diciendo que es una forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos.

La compensación como forma de extinción de créditos fiscales tiene lugar cuando tanto el fisco, como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que se trate de la aplicación de la misma ley fiscal, compensándose las deudas hasta por el importe de la menor.

Las deudas son líquidas, cuando ambas están precisadas en su monto. Las deudas son exigibles, cuando el derecho del acreedor no se encuentra sujeto a duda, o sea que su pago no pueda rehusarse.

Por ejemplo, si un contribuyente tiene derecho a una devolución de \$15,000.00 por concepto de impuesto sobre la renta, y a su vez el fisco tiene sobre el mismo contribuyente, el derecho de exigirle el pago de la cantidad de \$20,000.00 por concepto del mismo impuesto, en este caso, tanto el fisco como el contribuyente son deudores y acreedores recíprocos que y si las deudas son líquidas y exigibles, operará la compensación pagando únicamente \$5,000.00 el contribuyente.²¹

²¹ Confróntese con artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

4.3 AUTOCORRECCIÓN

Esta ocurre cuando está por concluir la visita domiciliaria y se le concede al contribuyente un plazo cuando menos de 20 días entre el cierre de la última acta parcial y el acta final para corregirse fiscalmente, es decir efectuar el pago. De esta manera se evita la resolución de la visita.

Haciendo un pequeño paréntesis, es en este momento de la ejecución de una visita domiciliaria donde además de que el contribuyente puede corregirse fiscalmente también puede optar por desvirtuar los hechos señalados en las actas parciales presentando los documentos, libros o registros, o si no es posible presentarlos, indicar el lugar en el cuál se encuentren.

4.4 PRESCRIPCIÓN

Otra forma de extinguir los créditos fiscales es por medio de la prescripción. La prescripción en términos generales es una extinción de los derechos a causa de su no ejercicio en el plazo fijado por la ley. En el caso de las contribuciones, los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el plazo de cinco años.²²

De acuerdo con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Sin embargo, por cada gestión de cobro efectuado por la autoridad o la existencia del crédito que se de a conocer al contribuyente se interrumpe el plazo de la prescripción. Es considerada como gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución (procedimiento de cobro coactivo de las contribuciones) siempre que se haga del conocimiento del deudor, es decir el contribuyente.

En el caso de que el contribuyente haya efectuado cambio de domicilio fiscal o haya señalado incorrectamente este, también se suspende el plazo de la prescripción.

²² Véase artículo 146 del Código Fiscal de la Federación

4.5 CADUCIDAD

La caducidad en materia fiscal es diferente a la existente en otros ámbitos del Derecho Mexicano, ya que mientras en otras ramas del derecho la caducidad se encuentra inmersa en el marco de un proceso, esto no sucede en el derecho fiscal.

La caducidad se encuentra fundamentada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. Podemos definirla como la extinción del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad al no ser requeridas en determinado plazo, el cual es de cinco años, sin embargo, el plazo puede ser ampliado a diez años, como veremos mas adelante.

Por ejemplo, a *grosso modo* si contribuyente no realizó el pago de una contribución en una determinada fecha y la autoridad no ejerce sus facultades de comprobación en cinco años para su cobro, dicha contribución ya no es exigible.

El plazo de cinco años señalado es contado de acuerdo al Código Fiscal de la Federación es contado a partir del día siguiente a aquel en que:

- a) Se presentó la declaración del ejercicio estando obligado a ello. En el caso de contribuciones de carácter definitivo, el plazo será contado a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información sobre estos impuestos que se solicite en la declaración de Impuesto sobre la Renta. Si se presentare declaración complementaria el plazo se contará a partir del día siguiente al que se presenta dicha declaración en lo que respecta a los conceptos modificados que se hayan realizado.
- b) Se presentó o debió presentarse declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de la fecha en que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
- c) Se hubiere cometido infracción a disposiciones fiscales; sin embargo, si la infracción fuese de carácter continuo, el término correrá a partir del día siguiente en que hubiere cesado la consumación o se hubiere realizado la última conducta o hecho.
- d) Se levante acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día

siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación para garantizar el interés fiscal.

El plazo de cinco años puede ampliarse a diez años cuando el contribuyente no esté inscrito al Registro Federal de Contribuyentes; no lleve contabilidad o no la conserve en el plazo señalado por el Código Fiscal ni conserve contabilidad por los ejercicios en que no presente ninguna declaración del ejercicio teniendo la obligación de hacerlo, no la conserve cuando no presenta en la declaración del Impuesto sobre la Renta información respecto del IVA y el IEPS , en este caso el plazo de diez años se cuenta a partir del día siguiente a aquel en que debió presentarse la declaración. Si el contribuyente de manera espontánea presenta la declaración omitida y no sea requerida el plazo se reduce a cinco años.

El plazo de la caducidad no se interrumpe solo se suspende. Puede suspenderse en los casos de revisión de contabilidad, práctica de visitas domiciliarias, revisión de dictamen, cuando se interponga algún medio de defensa o cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso, en caso de huelga y fallecimiento del contribuyente.²³

4.6 JUSTICIA DE VENTANILLA

Esta resolución de controversias se encuentra señalada en el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación. En ella es el contribuyente quien tiene un plazo de seis días contados a partir de que haya surgido una resolución emitida por la autoridad para acudir a hacer la aclaración respecto a los siguientes casos: omisiones en la presentación de declaraciones para el pago de contribuciones, imposición de multas, multas por omisiones de error aritmético, infracciones por no presentar declaraciones, solicitudes, avisos o constancias a que obliguen las disposiciones fiscales, infracciones por presentar declaraciones, solicitudes y avisos con errores y por no presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo extemporáneamente.

Este medio de solución de controversias tiene como ventaja la rapidez con que pueden efectuarse aclaraciones ante la autoridad fiscal y cancelar

²³ Para una visión más amplia de los plazos de caducidad véase art. 77 del Código Fiscal de la Federación.

créditos de manera sencilla sin tantos trámites y gastos como sucedería por ejemplo al imponer medios de defensa.

4.7 INTERPOSICIÓN DE UN MEDIO DE DEFENSA

Esta forma de regularizarse se aplica por opción del contribuyente. Aunque en este caso se requiere de un experto fiscalista, ya sea un abogado o un contador para iniciarlo. Se utiliza para evitar el pago de las contribuciones resultado de una resolución o dentro del desarrollo del uso de las facultades de la autoridad para determinar si el contribuyente presenta adeudos. Se aplica como consecuencia de violaciones por parte de las autoridades fiscales en el uso de sus facultades de comprobación y en los procedimientos señalados en el Código Fiscal de la Federación. De esta manera si el contribuyente gana el juicio contra la autoridad todas las consecuencias resultado de la revisión son anuladas y el crédito fiscal se declara como nulo si así lo solicitó el contribuyente en su demanda.

La interposición del medio de defensa puede efectuarse ya sea dentro del plazo en el cual se está efectuando el uso de las facultades de comprobación de las autoridades o dentro de los 45 días hábiles siguientes después de notificada la resolución que da origen al crédito fiscal, ello puede verse en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 65; y en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo en el artículo 13 en el que se establece el plazo para presentar la demanda del contribuyente, en el caso de utilizar este medio de defensa. Cabe señalar que como medio de defensa también encontramos al recurso de revocación y el juicio de amparo.

CAPÍTULO 5. EL COSTO DE LA INTERPOSICIÓN DE UN MEDIO DE DEFENSA

5.1 EL PROCESO DE INTERPOSICIÓN DE UN MEDIO DE DEFENSA

Primeramente debemos señalar que existen los siguientes medios de defensa:

- ✓ Recurso de revocación
- ✓ Juicio contencioso administrativo
- ✓ Juicio de amparo

Dependiendo del medio de defensa utilizado por el contribuyente serán diferentes los procesos o fases a través de los cuales se irá desarrollando la resolución de la controversia.

Cabe señalar que dentro de este capítulo explicaremos lo mas brevemente posible los citados medios de defensa puesto que lo que nos interesa de manera más sustancial son los costos del proceso que implica cada uno de estos medios; mas obviamente, es necesario hacer un bosquejo general para comprender dichos costos.

5.1.1 Recurso de revocación

El recurso de revocación es un medio de defensa señalado en el Código Fiscal de la Federación, por el cual los contribuyentes podrán conseguir con su interposición la revocación de la propia autoridad que emitió el acto o resolución impugnada. En el recurso se hacen valer formalmente los derechos del contribuyente cuando estos se vean afectados, por otra parte la administración pública por medio de sus errores podrá corregir sus errores y en su caso sufragarlos.

De acuerdo con el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación procede contra:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

c) Dicten las autoridades aduaneras.

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del Código Fiscal de la Federación.

II.- *Los actos de autoridades fiscales federales que:*

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.

Su presentación es optativa dentro de los cuarenta y cinco días a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado.

5.1.2 El juicio contencioso administrativo

El juicio contencioso administrativo es otro medio de defensa utilizado por los contribuyentes e incluso por la autoridad misma para resolver asuntos en materia fiscal. Este medio de defensa procede contra las resoluciones administrativas definitivas de la autoridad fiscal y se encuentran establecidas en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. También procede contra actos administrativos y decretos de carácter general cuando sean autoaplicativos (es decir aquellos que crean obligación desde el momento que entran en vigor)²⁴, o cuando el interesado los controvierta en unión al primer acto de aplicación (heteroaplicativos).

El juicio contencioso administrativo en términos generales se divide en las siguientes fases:

²⁴ DE Miguel, Juan Palomar, *Diccionario para Juristas*, editorial Porrúa, México, Pág. 163

- I. Interposición de la demanda
- II. Contestación
- III. Cierre de la instrucción
- IV. Sentencia
- V. Cumplimiento de la sentencia

Las partes que intervienen en el juicio son las siguientes:

- ✓ El demandante
- ✓ Los demandados.
 - i. La autoridad que dictó la resolución impugnada
 - ii. El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad tributaria
 - iii. El jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo descentralizado que sea parte en los juicios en que se controvertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas [...]
- ✓ El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Como se mencionó anteriormente la primera fase del juicio contencioso administrativo es la interposición de la demanda, dentro de los plazos de cuarenta y cinco días después de que surta efectos la notificación de la resolución impugnada, haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general o después de que surta efectos la notificación de la resolución de la sala o sección determine que una queja haya sido improcedente y deba tramitarse como un juicio. También dentro del plazo de cinco años si las autoridades son las que demandan la modificación de una resolución favorable a un particular, en el caso de que la resolución haya producido efectos de tracto sucesivo se podrá interponer la demanda en cualquier momento sin exceder de cinco años del último efecto.²⁵

²⁵ Tracto sucesivo, es decir, de continuación ininterrumpida.

La demanda se puede ampliar dentro de los veinte días siguientes al día en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita su contestación en los casos en que:

- ✓ Se impugne una negativa ficta
- ✓ Contra el acto principal del que derive la resolución impugnada en la demanda, así como su notificación cuando se den a conocer en la contestación.
- ✓ Cuando por motivo de la contestación se introduzcan cuestiones que no sean conocidas por el demandante al presentar la demanda.
- ✓ Cuando la autoridad demandada plantee el sobreseimiento del juicio por extemporaneidad en la presentación de la demanda.

Una vez admitida la demanda, se emplazará al demandado para que conteste ésta dentro de cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento.

Más adelante se procede al desahogo de pruebas, cabe señalar que se admitirán todo tipo de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades. Las pruebas que se vayan generando pueden presentarse siempre y cuando no se haya presentado sentencia. Se dará vista a la contraparte y tendrá un plazo de cinco días para que exprese lo que le convenga.

Posteriormente el Magistrado Instructor, diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere cuestión pendiente que impida su resolución notificará por lista de partes que tienen un plazo de cinco días para formular alegatos por escrito.

Al vencer el plazo de los cinco días se emitirá el acuerdo donde se declara cerrada la instrucción.

Una vez que se ha dictado el acuerdo de cierre de la instrucción la sentencia se dictará sesenta días después del cierre de la instrucción; para estos efectos el Magistrado Instructor contará con cuarenta y cinco días para formular el proyecto respecto al juicio. La sentencia se pronuncia por unanimidad o mayoría de votos.

Con la sentencia se decide qué sucederá con la pretensión del demandante. Y puede tener los siguientes resultados:

- ✓ Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- ✓ Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- ✓ En el caso de resoluciones administrativas ilegales por omisión de requisitos formales señalados en las leyes o vicios de procedimiento que afecten al particular declarar nulidad para que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución.
- ✓ Declarar la nulidad de la resolución impugnada y también reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo²⁶ y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa, otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados, declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en el que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, incluso el primer acto de aplicación que hubiese impugnado.

Ahora bien, esta sentencia queda en firme bajo las siguientes condiciones:

- ✓ No admita en su contra recurso o juicio
- ✓ Admitiendo recurso o juicio, no fuere impugnada, o cuando, habiéndolo sido, el recurso o juicio de que se trate haya sido desechado o sobreseído o hubiere resultado infundado. (En este caso, los recursos existentes son: el recurso de revisión y el de reclamación)
- ✓ Sea consentida expresamente por las partes o sus representantes legítimos

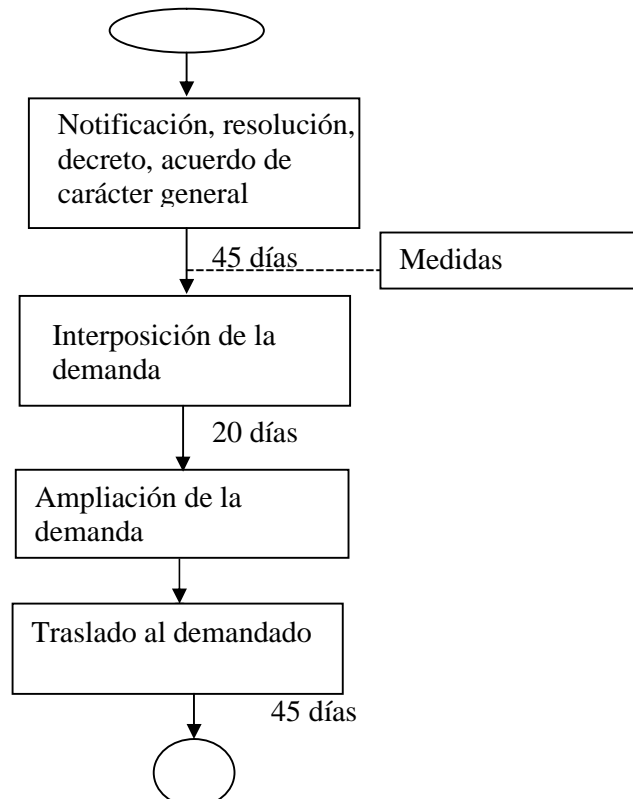
Retomando las fases del juicio contencioso administrativo, éste concluye con el cumplimiento de la sentencia. Ya se explicó con anterioridad cuales son los resultados posibles de ésta. La autoridad demandada está obligada a cumplirla. La sentencia producirá los siguientes efectos:

²⁶ Es decir, otorgar facultades a través de las normas jurídicas al actor.

- ✓ Si la sentencia declara nulidad y las causas fueron :
 - a. Incompetencia. La autoridad competente podrá iniciar el procedimiento o dictar nueva resolución sin violar lo dispuesto por la sentencia siempre que no hayan caducado sus facultades. Esto siempre y cuando la sentencia dicte nulidad en forma lisa y llana.
 - b. Si la causa de nulidad es por vicios de forma ésta se puede reponer subsanando el vicio que produjo la nulidad, si es por vicios de procedimiento reanudando el acto viciado y a partir del mismo.
 - c. Cuando la resolución tenga vicios de fondo la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la sentencia le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto.

Finalmente se comenta que si existe la reposición del acto o reposición de procedimiento como consecuencia de la sentencia del juicio, la autoridad tiene un plazo no mayor de cuatro meses, aún cuando hayan concluido los plazos para concluir el proceso de fiscalización.

En resumen, el juicio, *grosso modo*, está compuesto por los siguientes términos legales:



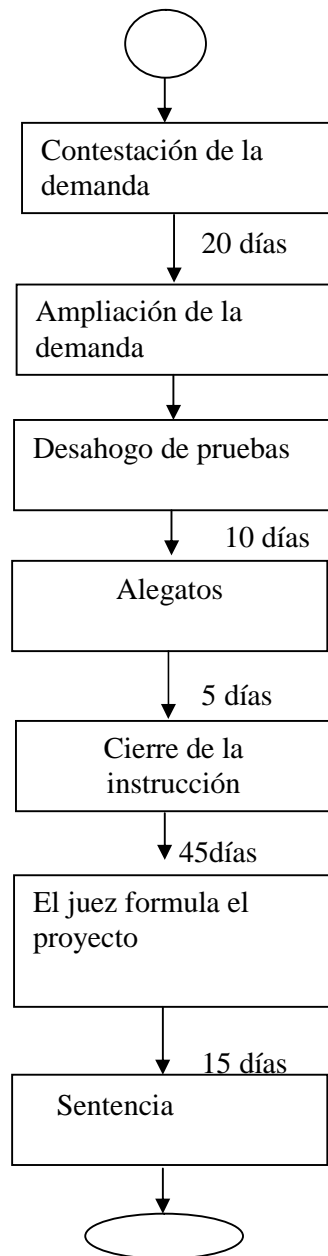


Fig. 5.1 Breve representación de los términos del proceso de un juicio de nulidad.

Cabe precisar que aún al terminar el juicio contencioso administrativo existen otros recursos tales como la queja y la reclamación para hacer efectivo el derecho del contribuyente e incluso de la autoridad en el caso del recurso de revisión.

5.1.3 El juicio de amparo

La demanda de amparo es un medio jurídico para hacer efectivas y respetar las garantías individuales consignadas en la Constitución Política de

los Estados Unidos Mexicanos, obligando así a las autoridades del Estado a restituir la garantía individual violada en el caso de obtener sentencia favorable.²⁷

El juicio de amparo se puede promover en dos vías, directa o unistancial e indirecta o bistanicial.

5.1.3.1 Juicio de amparo directo

El juicio de amparo directo, tiene su fundamento legal en el artículo 158 de la Ley de Amparo en concordancia con el artículo 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y procederá cuando concurren simultáneamente las siguientes hipótesis:

- a) Actos considerados como sentencias definitivas, resoluciones o laudos que pongan fin al juicio (por ejemplo la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el juicio de nulidad).
- b) Respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa durante el procedimiento o en la propia sentencia, resolución o laudo.
- c) Que sean emitidos por Tribunales Judiciales, Administrativos o del Trabajo.²⁸

En tal enfoque, el amparo directo en materia fiscal procederá en contra de las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa contra las que ya no proceda recurso procesal, sin que siempre se haya considerado así, ya que anteriormente estas resoluciones eran consideradas como simples actos de autoridad contra los cuales procedía solo el amparo indirecto.

A esta demanda de amparo se le conoce como amparo unistancial porque consta de una sola instancia, es decir, una vez que se emita la sentencia por el Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente no procederá instancia o recurso alguno, excepto cuando se trate de constitucionalidad de leyes o interpretación directa de un precepto constitucional.

Dentro del amparo directo se harán valer las irregularidades de la resolución definitiva que lo motivó, así como las violaciones al procedimiento que hubieren existido, refiriéndose a las suscitadas en el procedimiento que

²⁷ SALDAÑA, Magallanes Alejandro A., *Medios de Defensa en Materia Fiscal*, ISEF, México, 2006, pág.185

²⁸ Ídem, pág. 189

culminó con la resolución emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debiendo ser violaciones procesales substanciales, es decir, que es trascendente el resultado al fallo.

El amparo directo deberá interponerse dentro de los quince días siguientes al que en que surta efectos, conforme a la ley del acto, la notificación de la resolución impugnada, presentándose por conducto de la sala responsable del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa quien haya pronunciado dicha resolución, quien a su vez deberá hacer constar al pie del escrito de la misma la fecha de notificación al quejoso de la resolución reclamada remitiendo los autos al Tribunal Colegiado competente para la substanciación del juicio, dejando testimonio de las constancias indispensables.

Una vez presentada la demanda se dará una serie de actos jurídicos entre el Ministerio Público quejoso, tercero perjudicado y autoridad responsable por lo que se deberá adjuntar a la misma, copia para las partes.

Para la resolución de los asuntos, el Presidente turnará el expediente dentro del término de cinco días al Magistrado relator que corresponda a efecto de que formule el escrito el proyecto de resolución redactado en forma de sentencia, la que se pronunciará sin discusión pública dentro de los quince días siguientes por unanimidad o mayoría de votos.

5.1.3.2 Amparo indirecto

Su fundamento se encuentra en el artículo 114 de la Ley de Amparo en concordancia con el artículo 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y procede por exclusión de todos aquellos casos distintos para los que procede el amparo directo.²⁹

El amparo directo es llamado bistancial porque existe la posibilidad de impugnarse en otra instancia, es decir, emitida la sentencia que pone fin a este juicio y siendo desfavorable a los intereses del particular es procedente un recurso procesal (como la revisión), el cual es del conocimiento del Tribunal Colegiado de Circuito, salvo inconstitucionalidad de leyes o la interpretación directa de un proceso constitucional, de lo que conoce de manera originaria la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

²⁹ Op. Cit., SALDAÑA, Magallanes Alejandro A., 2006, pág. 192.

El amparo indirecto se interpondrá dentro de quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos conforme a la ley del acto o resolución impugnada presentándose por lo general directamente ante el Juzgado de Distrito en materia administrativa.

De reclamarse la inconstitucionalidad de una ley, el término para su interposición será de treinta días siguientes a su entrada en vigor si la ley fue autoaplicativa y de quince días siguientes a que surta efectos la notificación del primer acto de aplicación si fuere heteroaplicativa.

Admitida la demanda se anexarán copias de traslado para las partes, dándose una serie de actos jurídicos entre el Ministerio Público, quejoso, tercero perjudicado y autoridad responsable. En el acto admisorio se fijará la fecha para la audiencia constitucional en donde se ofrecerán, admitirán y desahogarán las pruebas aportadas por las partes, acto seguido se expresarán alegatos y posteriormente se emitirá el fallo correspondiente.

5.1.3.3 De la suspensión en general

La suspensión es la detención o la espera temporal de la ejecución del acto del acto violatorio de garantías individuales emanado de cualesquiera que sea la autoridad en su calidad de gobernante, mientras se resuelve por la autoridad del conocimiento si efectivamente ese acto reclamado por el quejoso fue o no violatorio o no de las garantías individuales.

Sobre la suspensión de la ejecución en el amparo directo, esta se podrá solicitar ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Los efectos de la suspensión serán para que las cosas se mantengan en el estado que guardan y no se causen así daños de difícil reparación al quejoso con la ejecución.

La suspensión en el amparo indirecto se solicitará en su caso al Juez de Distrito o Juez de Amparo en materia administrativa, el cual proveerá de manera incidental por separado y duplicado sobre la suspensión provisional y en su momento sobre la definitiva. Los efectos de la suspensión será que las cosas mantengan el estado que guardan pero excepcionalmente será para que

el efecto de que prácticamente se restaura al quejoso de la garantía individual violada.

5.2 COSTOS QUE CONFORMAN EL PROCEDIMIENTO

Previa descripción de los procesos de los medios de defensa señalados con anterioridad, se procederá a señalar los costos que implican tanto para los contribuyentes como para la autoridad fiscal el iniciar dicho proceso.

5.2.1 Para el contribuyente

El contribuyente para iniciar un procedimiento de defensa incurre en diversos gastos, los cuales, como se explicará pueden llegar a ser muy costosos.

5.2.1.1 La garantía del interés fiscal

La garantía del interés fiscal se efectuará sólo en aquellos casos en los cuales esté expresamente indicado en la ley, es decir, en el Código Fiscal de la Federación. Esto es cuando:

- ✓ Se solicite suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución
- ✓ Exista prórroga para el pago de créditos fiscales o parcialidades.
- ✓ Otros señalados en la ley (por ejemplo al iniciar medios de defensa).

Esta garantía se puede efectuar a través de las siguientes formas de pago:

- ✓ Depósito en dinero
- ✓ Prenda o hipoteca
- ✓ Fianza
- ✓ Obligación solidaria
- ✓ Embargo
- ✓ Títulos valor o cartera de créditos

Ahora bien, ¿cuál es el monto que el contribuyente debe cubrir respecto a la garantía del interés fiscal?

- ✓ Contribuciones adeudadas actualizadas
- ✓ Accesorios, los que se causen además en los doce meses siguientes a su agotamiento

Es en este último punto, donde se comenta que la garantía se vuelve más costosa ya que si aún transcurrido un año no se ha resuelto el litigio, el contribuyente está obligado a pagar otra cantidad adicional por los accesorios que se causen por el simple transcurso del tiempo.

El plazo para presentar la garantía del interés fiscal es de treinta días siguientes a que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal de la resolución sobre la que se deba garantizar el interés fiscal o en el caso en el que el contribuyente interponga un medio de defensa en tiempo y forma el recurso de revocación o procedimiento de resolución de controversias el plazo es de cinco meses siguientes a partir de que se interponga un medio de defensa. Cabe señalar que el contribuyente deberá de comunicar por escrito la presentación de la garantía.

Como puede concluirse, la garantía del interés fiscal debe ser efectuada por el contribuyente en el caso de iniciar un medio de defensa y comprende el monto del crédito fiscal determinado por la autoridad mediante resolución definitiva; e iniciado el juicio si ha transcurrido el plazo de un año el monto del crédito deberá actualizarse y el contribuyente deberá cubrir esta diferencia.

5.2.1.2 Otros costos

En el juicio contencioso administrativo, el recurso de revocación o el juicio de amparo uno de los principales costos es la garantía del interés fiscal, sin embargo, hay que acotar que existen otros costos que el contribuyente debe efectuar, tales como los honorarios que debe pagar por que el contador público y/o el licenciado en derecho elabore la demanda respectiva. Además si el contribuyente presenta pruebas documentales y estas no obren en su poder, debe indicar donde se encuentran para que se obtenga un duplicado de ellas, lo cual será un costo que deberá absorber. Incluyendo también gastos de papelería y en su caso viáticos para su presentación por ejemplo, en el Tribunal

de Justicia Fiscal y Administrativa de la ciudad de Jalapa, Veracruz en el caso de un juicio de nulidad de un contribuyente de la ciudad de Coatzacoalcos, Veracruz; no olvidemos que dependiendo del domicilio del contribuyente es la circunscripción a la que pertenece.

5.2.2 Para la autoridad fiscal

Hasta este momento se han abordado los costos que enfrenta el contribuyente en la interposición de un medio de defensa, sin embargo, también se indicarán los costos que enfrenta la autoridad en estos. Esta información es presentada trimestralmente por el Servicio de Administración Tributaria.

En términos globales el costo total de la recaudación del Servicio de Administración Tributaria es el representado en la figura 5.2. Como puede apreciarse, la eficiencia en la recaudación se ha visto aumentada entre otros factores por la aplicación de medidas de austeridad y disciplina del gasto de la Administración Pública Federal.

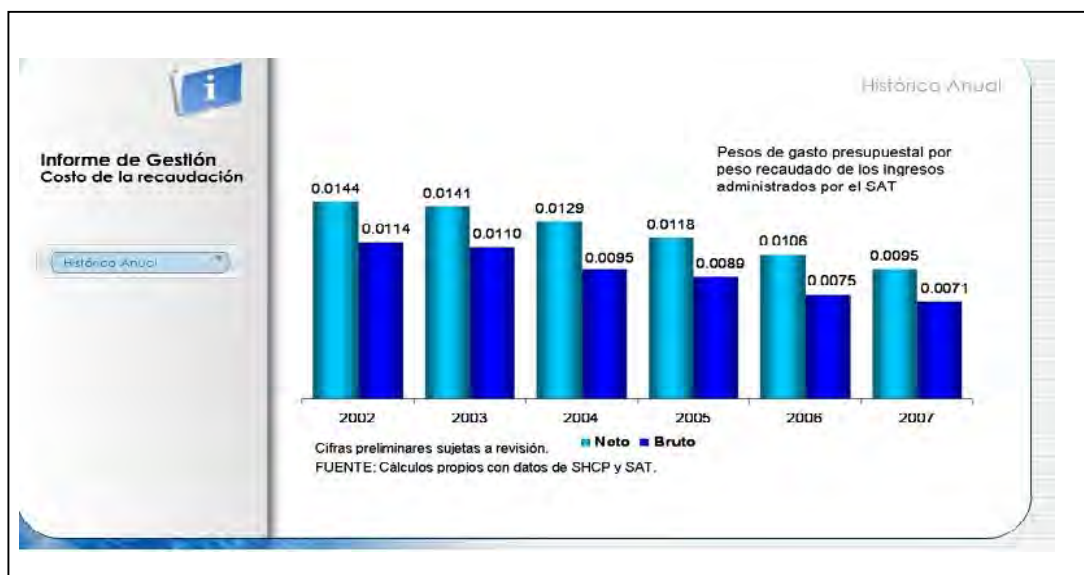


Fig. 5.2 Gráfica del costo total comparativo de recaudación del Servicio de Administración Tributaria de los periodos 2002 a 2007.

En contraste, el costo de la función fiscalizadora ha ido en aumento gradual,³⁰ esto puede observarse en la figura 5.3

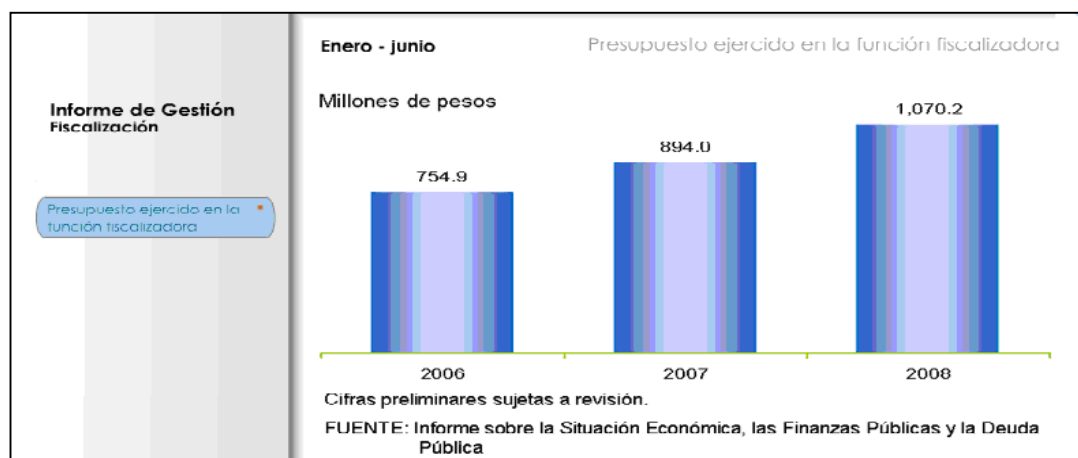


Fig.5.3 Presupuesto ejercido en la función fiscalizadora, comparativo Enero a Junio de los periodos 2006 a 2008.

Haciendo un comparativo del periodo comprendido de enero a junio de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 puede observarse este incremento. Por lo que puede concluirse que el Servicio de Administración Tributaria ha tenido un aumento considerable en su actividad de control recaudatoria. De 2006 a 2008 el aumento ha sido de 315.30 millones de pesos.

Aunque también aumentó la rentabilidad por cada peso erogado para la función fiscalizadora³¹. Esto se ve representado en la gráfica de la figura 5.4.

Cabe señalar que el aumento de la rentabilidad por cada peso erogado en la función fiscalizadora tiene diversas causas, entre otras la entrada en vigor en el ejercicio fiscal 2008 del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la ampliación de los servicios del portal del Servicio de Administración Tributaria el 22 de agosto de 2007 permitiendo una mayor interacción entre la autoridad y contribuyente.

5.3 DURACIÓN DEL JUICIO

Recordemos que dentro de los costos, también el tiempo es un recurso importante a considerar. Mucho se ha comentado el hecho de que los juicios pueden llegar a ser lentos en su resolución.

³⁰ Información disponible en www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2008t2/

³¹ Ídem.

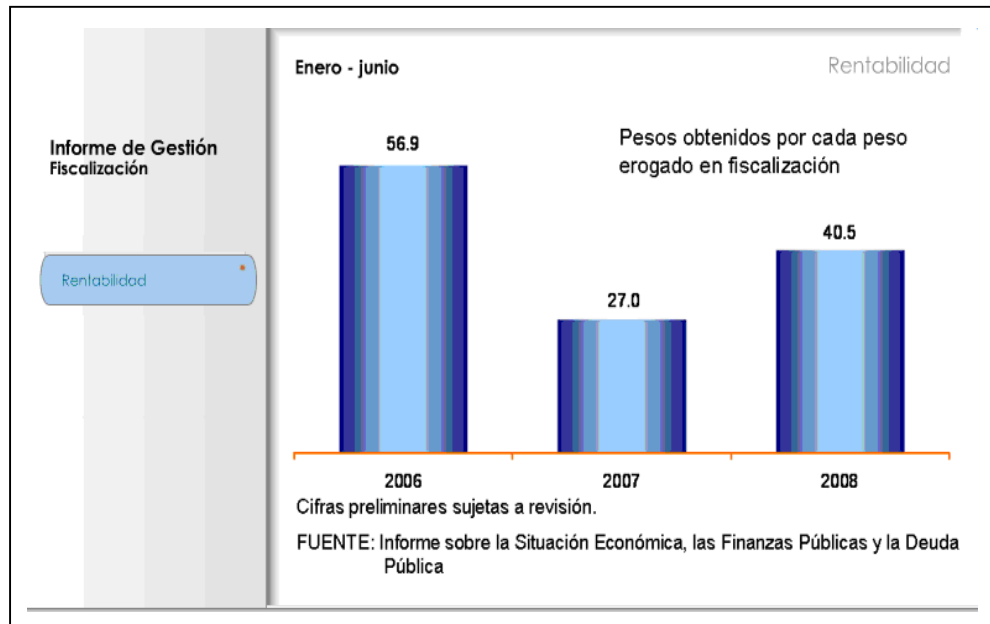


Fig. 5.4 Rentabilidad de fiscalización del Servicio de Administración Tributaria comparada de los periodos 2006 a 2008.

En el caso de la interposición del recurso de revocación interpuesto en la Administración Local Jurídica del Servicio de Administración Tributaria correspondiente el término para dictar resolución y notificarla es de un plazo que no deberá exceder de tres meses a partir de la fecha de interposición del recurso. Si concluido el plazo de los tres meses la autoridad no emite resolución, quiere decir que la autoridad confirma el acto impugnado. A partir de ese momento el contribuyente puede esperar la resolución expresa de la autoridad o puede impugnar el acto de la autoridad en cualquier momento.³² El recurso de revocación respecto del juicio de amparo y el juicio contencioso administrativo es mucho más corto, es de resolución más rápida y con menos formalidades.

El juicio contencioso administrativo por otro lado tiene un término para resolverse más largo que el recurso de revocación; de acuerdo a los términos señalados por la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. De igual manera los términos del juicio de amparo son diferentes respecto de los anteriores recursos.

³² Artículo 131, del Código Fiscal de la Federación, disponible en www.diputados.gob.mx

Pero los términos señalados en las disposiciones legales señaladas en el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo son diferentes a los “términos reales” por llamarlos de alguna manera. Existe un atraso en la impartición de justicia y el desarrollo de los juicios se vuelve lento, y existen rezagos.

Por ejemplo: la notificación a las partes demandadas hace que el término se haga más largo, las medidas de apremio, las vacaciones administrativas, el desahogo de pruebas, el cual puede volverse muy largo, además del desarrollo de subjuicios. E incluso, como se señaló el párrafo anterior el rezago provoca que se ejecuten decretos de aplazamiento , o que los jueces al estar a punto de vencer los plazos para evaluar el juicio y presentar su proyecto se declaren incompetentes, turnándole entonces la evaluación a otro juez. Esto se demuestra con el informe de labores del Tribunal Federal de Justicia Fiscal del periodo 2007 el cual reconoce algunos de estos problemas de manera textual:

[...] superar las debilidades que también deben reconocerse, como son, entre otras:

- La lentitud en la admisión de las demandas en los juicios, en el trámite de los mismos, en el correspondiente dictado de las sentencias y en la notificación de las resoluciones;*
- La falta de elementos para garantizar el pleno cumplimiento de las sentencias.*
- La insuficiencia en el número de Salas Regionales, sobre todo Metropolitanas.*³³

En conclusión el plazo para la resolución de un medio de defensa es incierto y puede tardar años para su resolución, mientras tanto provoca perjuicio al afectado ya sea la autoridad fiscal o el contribuyente por la lentitud en la aplicación de justicia.

³³ Disponible en www.tff.gob.mx; sección: Información estadística

5.4 EFECTOS ECONÓMICOS DE LA SENTENCIA

5.4.1 Recurso de revocación

En el recurso de revocación la resolución se efectúa de forma rápida en comparación de otros medios de defensa. El efecto económico claro está, dependerá de la respuesta de la autoridad vertida en la resolución respectiva. Por lo tanto, si la autoridad confirma el acto impugnado esto produce un efecto económico negativo en el contribuyente pues debe decidir si pagará el monto del crédito o interponer otro medio de defensa, lo que implicará mayores costos.

5.4.2 Juicio contencioso administrativo

En el juicio contencioso administrativo son diversos los resultados de la sentencia, por tanto derivan diferentes efectos económicos:

La sentencia definitiva podrá:

I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos...

VI. Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta Ley, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución...

V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:

a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.

b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.

c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado.

Si se reconoce la validez de la resolución emitida por la autoridad el contribuyente se verá obligado a realizar el pago del crédito fiscal a través de la garantía fiscal ofrecida cuando se efectuó el proceso de interposición del

juicio contencioso administrativo. Si por el contrario se declara la nulidad de la resolución esto le otorga el beneficio al contribuyente.

Si se declara la nulidad para determinados efectos es posible que el contribuyente solo efectúe el pago de una parte del crédito fiscal y no la totalidad de éste.

En el caso de que la resolución administrativa sea declarada ilegal por omisión de requisitos formales o vicios de procedimiento la sentencia puede declarar la reposición de procedimiento o emisión de una nueva resolución corrigiendo entonces los errores de la autoridad.

En todos los casos en que la sentencia del Tribunal declare la nulidad de la resolución impugnada otorga entonces el beneficio al contribuyente al no efectuar pago alguno de los créditos determinados por la autoridad.

5.4.3 Juicio de amparo

De acuerdo a la ley del Juicio de Amparo, en su artículo 80, la sentencia pronunciada por el juez puede tener los siguientes resultados:

- ✓ Cuando el acto reclamado es positivo. Restituir al quejoso en el pleno goce de la garantía violada, reestableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación.
- ✓ Cuando el resultado es negativo. Obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir por su parte lo que la misma exija.

Por tanto, dependiendo de la forma en que fue redactada la demanda para la defensa del contribuyente dependerá el resultado obtenido en la sentencia. Aunque no se debe olvidar que no sólo el contribuyente puede obtener la sentencia a su favor sino también la autoridad.

COSTOS QUE CONFORMAN EL PROCEDIMIENTO DE
INTERPOSICIÓN DE UN MEDIO DE DEFENSA

- ✓ La garantía del interés fiscal y en su caso la actualización de ésta
- ✓ Asesoría profesional de contadores y/o abogados
- ✓ Tiempo
- ✓ Viáticos
- ✓ Gastos de papelería

CAPÍTULO 6.

ANÁLISIS DE LA FIGURA DE NEGOCIACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

6.1 LA NEGOCIACIÓN CRÉDITOS FISCALES FEDERALES

Como se mencionó al inicio de este estudio en nuestro país no existe una figura en materia fiscal denominada negociación. Existen otras figuras como la condonación de créditos fiscales, condonación de multas, modificación de resoluciones administrativas y; pagos en parcialidades, cuya finalidad en algunos casos es corregir los errores de la propia autoridad fiscal.

Además de que los medios alternativos de solución de controversias, entre ellos la negociación hasta hace un tiempo eran figuras poco conocidas y aplicadas, aunque a estas fechas, esto a cambiado, ejemplos de ello los vemos en el estado de Coahuila que ha creado la Ley de Medios Alternos de Solución de Controversias.

También es necesario indicar que, para una figura denominada “negociación”, es de suma importancia, no atentar contra los principios básicos constitucionales en materia fiscal.

En este capítulo se propondrá dicha figura como un instrumento jurídico a través del cual los contribuyentes y la autoridad fiscal podrán llegar de una manera más rápida a la solución respecto de la extinción de un crédito fiscal determinado; por una cantidad justa y razonable para ambas partes a través de una figura heterocompositiva.

Siendo que la negociación de créditos fiscales es una figura nueva en la solución de controversias entre el fisco federal y los contribuyentes debe ser enmarcado como un mecanismo alternativo dentro del marco jurídico existente en la actualidad; y por tanto optativo.

6.2 ASUNTOS SUSCEPTIBLES DE NEGOCIAR

Los asuntos susceptibles de negociar son la parte medular de esta figura jurídica ya que son la sustancia misma del proceso de negociación, y serán todos aquellos créditos fiscales determinados por la autoridad como consecuencia del uso de sus facultades de comprobación. Además de que

para acceder a esta opción deberá solicitarse inmediatamente dentro de los términos que se indicarán posteriormente en el desarrollo de este capítulo. No podría iniciarse un proceso de negociación con créditos que no están determinados ya que esto es falta de certidumbre jurídica y no habría “bases” para iniciar todo el procedimiento; tomando en cuenta que entonces la negociación no funcionaría para el propósito para el cual fue creada, el cual es la extinción del crédito por una cantidad justa y razonable, que podría verse en esos casos entonces, afectada por actos de mala fe. Recordemos que como medio alternativo de solución algunas de las características principales son la buena voluntad de las partes para negociar y la buena fe.

6.3 MONTOS NEGOCIABLES

Los montos a negociar como se mencionó, son los determinados por la autoridad fiscal a través del uso de sus facultades de comprobación. Sin embargo nos enfrentamos a la siguiente disyuntiva ¿hasta qué montos puede y es prudente negociar para la autoridad fiscal?

Lo conveniente en todos los casos será negociar lo referente a los accesorios como las multas, los recargos, e incluso una reducción importante de la actualización de las contribuciones adeudadas. La autoridad por otra parte tendrá que considerar también la situación financiera del contribuyente para decidir la cantidad final a la cual llegar e incluso considerar su pago en parcialidades para el término exitoso de la negociación.

6.4 MOMENTO DE LA NEGOCIACIÓN

La negociación deberá ser solicitada por el contribuyente dentro del plazo de los cuarenta y cinco días contados a partir de que surte efectos la notificación de la resolución de la autoridad por los créditos fiscales determinados; de esta manera decidirá si efectuar el pago del crédito, interponer un medio de defensa o iniciar negociaciones; como se comentó con anterioridad el iniciar el procedimiento de negociación es optativo y no es de aplicación obligatoria.

6.5 CREACIÓN DE UN CENTRO DE MEDIACIÓN

El problema fundamental de iniciar negociaciones con la autoridad consiste en que ésta no puede ser juez y parte, por tanto se ve necesaria la aparición de un mediador para iniciar dicho procedimiento legal. Además de que éste debe ser proveído por una institución independiente del Servicio de Administración Tributaria o la institución fiscal respectiva (IMSS, INFONAVIT), pues de esta manera no se le presionará para obtener mayores beneficios para la autoridad en perjuicio del contribuyente. Lo ideal será que este mediador sea proveído por una institución diferente, como puede ser el mismo Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través de la creación de un centro de mediación.³⁴

El papel del mediador será el de acercar al contribuyente y al representante de la autoridad fiscal respectiva ya sea del Servicio de Administración Tributaria, IMSS o INFONAVIT para que logren llegar a un acuerdo.

6.6 PROBLEMÁTICA DE LA NEGOCIACIÓN ENTRE ESTADO-PARTICULAR

Al ser una propuesta nueva, la negociación se enfrenta a los paradigmas actuales: recordemos que los medios alternos de solución de controversias son mecanismos de solución que se han aplicado para resolución de problemas entre particulares y no entre los particulares y el Estado; en ello reside el problema principal de la aplicación de esta figura.

Debemos recordar que el particular se encuentra en una relación tributaria como sujeto pasivo y el Estado como sujeto activo, por tanto no poseen el mismo peso legal en la relación; el monto a negociar por ambas partes es propiedad del Estado como sujeto captor de los ingresos, además de que los mecanismos de negociación no han sido aplicados en la solución de controversias de este tipo.

Sin embargo, es importante considerar que a pesar de esta problemática, la aplicación de esta figura puede coadyuvar en la recuperación de cartera del erario público federal, lo que en términos prácticos y lejos de la problemática teórica beneficiaría a la economía pública, ya que según el

³⁴ CASANUEVA Reguart, Sergio E., *Defensa Fiscal*, Estrategia Tributaria S.A. de C. V., no. 95, año 8, Diciembre 2006, México.

informe de labores del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la cartera de créditos correspondiente al periodo de 2007 representa un interés en litigio de \$293,017 millones de pesos.³⁵

6.7 EL PROCESO DE NEGOCIACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

Ahora bien, desde el principio del desarrollo de este estudio se ha indicado que el propósito de este medio alterno de solución de controversias es lograr de manera más rápida un acuerdo que ponga fin a la controversia entre las partes, lo cual es diferente al interponer un medio de defensa. La negociación debe estar regida por un plazo de tiempo breve pero suficiente. Este plazo bien podría ser de treinta días hábiles, el cual podrá prorrogarse por otros veinte días más, en el cual las partes acudirán a una serie de reuniones con el fin de encontrar una solución que beneficie a ambas, siendo el mediador el que propicie el ambiente necesario para este fin.

Se procederá ahora a hacer una breve descripción del procedimiento para efectuar la negociación:

Una vez que el contribuyente ha solicitado por escrito a la autoridad fiscal la petición para iniciar el proceso de negociación, esta remitirá en un plazo no mayor a quince días hábiles el citado oficio al organismo mediador del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al hacerse del conocimiento del asunto, notificará a las partes en un plazo igualmente no mayor a diez días hábiles para que asistan a determinada fecha y hora para la celebración de la sesión inicial en el centro mediador. En el caso de la autoridad fiscal, será un representante quien acudirá a las sesiones. En esta parte del proceso el contribuyente, como se citó en el apartado anterior efectuará la garantía del crédito fiscal a la autoridad fiscal a través de cualquiera de las formas señaladas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Los acuerdos tomados en cada sesión serán formulados por escrito y firmados por las partes. El mediador puede efectuar su labor simultáneamente con ambas partes o en forma separada.

³⁵ www.tff.gob.mx. Informe 2007 del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Finalmente el proceso de negociación concluye de las siguientes maneras:

- 1) Las partes llegan a un acuerdo de negociación
- 2) Las partes no llegan a un acuerdo de negociación
- 3) Transcurrió el plazo de la negociación y las partes no solicitaron prórroga
- 4) La negociación no está cumpliendo su propósito a juicio del mediador

En la fase de negociación el contribuyente tendrá derecho a asistir con su abogado o una persona de su confianza.

Para que la negociación pueda llegar a un final satisfactorio las partes deberán tener total disposición para llegar a un acuerdo; de lo contrario, la creación de este mecanismo por sí mismo no ayudará a resolver el conflicto. Si se logra llegar a un acuerdo, la siguiente interrogante será ¿qué medio legal se utilizará para darle la validez legal? El acuerdo de voluntades finalmente nos lleva al contrato. El idóneo es un contrato de transacción pues en este “*las partes, haciéndose concesiones recíprocas, dan por terminada una controversia o previenen una futura*”³⁶; además de que “*la transacción produce además la misma eficacia y autoridad que la cosa juzgada*”³⁷.

Si existe incumplimiento del acuerdo por parte del contribuyente y no efectúa el pago señalado en el acuerdo en la fecha convenida, la autoridad ejecutará las diligencias para el cobro coactivo del crédito a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Si no se lograra llegar a ningún acuerdo el contribuyente puede después de concluidas las negociaciones optar por interponer un medio de defensa o efectuar el pago del crédito fiscal.

6.8 LAS REFORMAS A LAS LEYES RESPECTIVAS

Lógicamente, la aparición de un instrumento de este tipo requerirá su regulación en las leyes fiscales correspondientes tales como el Código Fiscal

³⁶ MORAN, Mendoza Enrique Martín, *Los Contratos como soporte fiscal*, Tax Editores Unidos, Segunda Edición, México 2007, pág. 106.

³⁷ Ídem.

de la Federación; la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria, pues este medio alternativo no puede ser un medio discrecional. Y es en este punto donde se deben considerar una amplia diversidad de aspectos como: el monto de las cantidades a negociar, quienes pueden acceder a esta opción, los derechos y obligaciones de las partes, cual es el medio a través del cual el acuerdo final tendrá la fuerza legal para ser respetado, qué ocurre en caso de incumplimiento del acuerdo, etc.

Como es de suponer el primer paso será la respectiva propuesta de reforma de ley por el ejecutivo federal quien la hará llegar a la Cámara de Diputados y Senadores para su discusión y aprobación.

Los siguientes párrafos corresponden un breve bosquejo a la respectiva reforma al Código Fiscal de la Federación:

Art. X Los contribuyentes en un plazo de cuarenta y cinco días en que haya surtido efectos la notificación de la resolución en que se determina crédito fiscal como consecuencia por el uso de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales podrán solicitar a través de escrito libre solicitud de petición de negociación de adeudos fiscales de conformidad con los requisitos señalados en el artículo 18 de este Código.

Art. X. Una vez que la autoridad ha recibido la petición del contribuyente para iniciar negociaciones respecto del crédito o los créditos fiscales determinados y demás accesorios de las contribuciones correrá traslado de dicha petición al Centro de Mediación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para que esta señale fecha y hora para iniciar pláticas referentes al objeto de la negociación.

Art. X. La autoridad estará facultada para entablar negociación del adeudo con los contribuyentes que así lo soliciten. La parte del crédito correspondiente a los accesorios de las contribuciones tales como actualización, recargos, multas, gastos de ejecución y demás accesorios de las contribuciones serán el objeto de negociación no así las contribuciones determinadas.

Art. X. La autoridad fiscal estará facultada para celebrar contratos de transacción con los contribuyentes con los cuales haya iniciado procesos de negociación para la extinción de créditos fiscales determinados.

Art. X. Si en el plazo de treinta días hábiles la autoridad y el contribuyente no llegan a un acuerdo de negociación el plazo se podrá prorrogar veinte días a petición del contribuyente.

Art. X. La autoridad enviará personal competente para que lo represente en las negociaciones con los contribuyentes.

6.8.1 Artículos referentes al centro de mediación

Ley Orgánica Tribunal. Art. X. El Centro de Mediación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tendrá por objeto:

- I. Procurar acuerdos de negociación entre la autoridad fiscal y contribuyente respecto de créditos fiscales determinados a éste último.
- II. Proveer del personal para fungir como mediadores en el proceso de negociación.
- III. Notificar a ambas partes respecto del inicio de las negociaciones, el proceso y conclusión de las mismas.

Art. X. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa designará un departamento de mediación para la resolución de controversias entre la autoridad fiscal y contribuyente.

Art. X. El Tribunal Federal a través del Centro de Mediación una vez que reciba de la autoridad el escrito de petición de solicitud de negociación de créditos fiscales de los contribuyentes procederá a realizar la notificación para iniciar pláticas de negociación en un plazo no mayor a diez días hábiles para que asistan a determinada fecha y hora para la celebración de la sesión inicial en el centro mediador o en las oficinas de la autoridad fiscal.

Art. X. El plazo para efectuar la negociación deberá concluir en un plazo no mayor a treinta días hábiles, el cual se podrá prorrogar por un plazo no mayor a veinte días hábiles si a juicio del mediador es posible lograr en ese lapso de tiempo un acuerdo, de lo contrario las negociaciones cesarán.

Art. X. En el transcurso de los treinta días hábiles para las negociaciones si a juicio del mediador la negociación no está cumpliendo con su propósito ésta se concluirá.

Art. X. Las negociaciones pueden concluir de la siguiente manera:

I. Las partes llegan a un acuerdo de negociación

II. Las partes no llegan a un acuerdo de negociación

III. Transcurrió el plazo de la negociación y las partes no solicitaron prórroga

IV. La negociación no está cumpliendo su propósito a juicio del mediador

Art. X. En cada una de las sesiones de negociación se levantará acta circunstanciada de los hechos acontecidos, la cual será firmada por el contribuyente, el representante de la autoridad fiscal, el mediador y en el caso de que el contribuyente le asista abogado o persona de confianza éste también firmará el acta.

Art X. Si se concluye satisfactoriamente con la negociación ambas partes, autoridad y contribuyente celebrarán contrato de transacción.

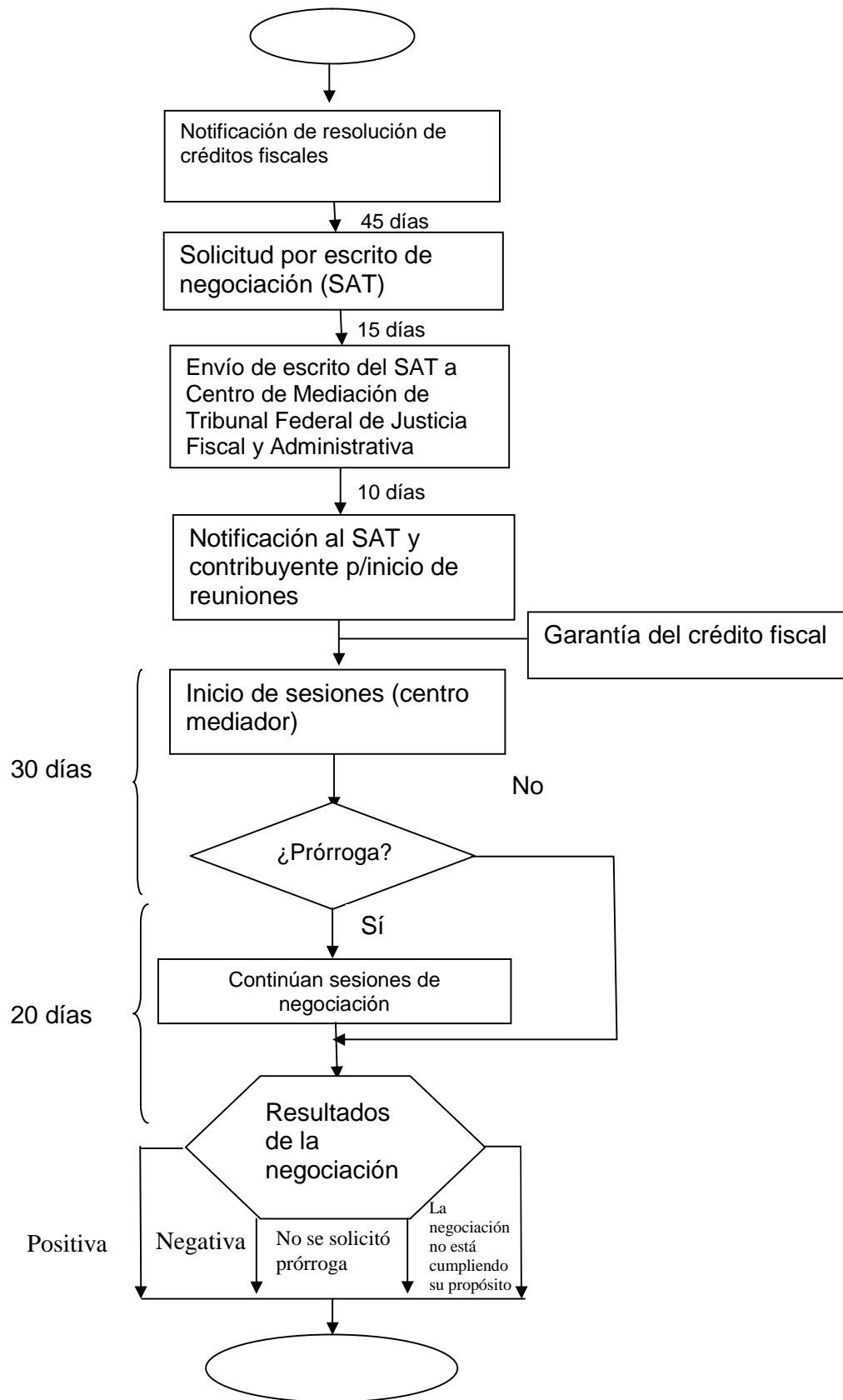


Fig. 6.1 Representación gráfica del proceso de negociación de créditos fiscales

6.9 DIFERENCIAS ENTRE LA NEGOCIACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES Y OTRAS FORMAS DE REGULARIZACIÓN CON EL FISCO

6.9.1 Pago diferido o en parcialidades

La diferencia entre el pago diferido o en parcialidades respecto de la negociación es que en lo que respecta al pago diferido o parcialidades se considera el total del crédito fiscal incluidos multas, recargos, actualización y gastos de ejecución para realizar el cálculo de los pagos parciales, lo cual es diferente en la negociación, pues si se logra llegar a un acuerdo el crédito fiscal puede verse disminuido considerablemente en estos accesorios.

6.9.2 Autocorrección

La opción de autocorrección consiste básicamente en aceptar la determinación de las contribuciones efectuada por la autoridad y realizar su pago con los accesorios respectivos antes de que ésta determine crédito fiscal a través de resolución. Mientras en la negociación el crédito es determinado y la cantidad se modifica al iniciarse sesiones entre las partes respecto a la cantidad final a pagar.

6.9.3 Condonación de adeudos fiscales federales

La condonación de adeudos fiscales es una forma de extinguir créditos fiscales de manera discrecional, lo cual significa que no está regulado de manera precisa por la ley y la cantidad a condonar está sujeta al criterio de la autoridad fiscal. En la negociación las partes llegan al acuerdo de manera bilateral no de modo unilateral, como sucede con la condonación; además de que la condonación puede incluso realizar una reducción incluso sobre el monto de la contribución de manera “directa” y no solo en los accesorios de las contribuciones, como ocurriría en un proceso de negociación.

6.9.4 Interposición de un medio de defensa

Las diferencias entre ambas maneras de extinción de créditos fiscales son marcadas, ya que la decisión de la extinción del crédito está a cargo de un juez en el caso del juicio contencioso administrativo o el juicio de amparo; en el

caso del recurso de revocación la decisión recae en la misma autoridad que determinó el crédito. Interviene un tercero con la fuerza legal para decidir el resultado. El resultado depende también de la parte en la cual el contribuyente impugne la resolución emitida por la autoridad y la decisión final del juez respecto del juicio.

6.9.5 Justicia de ventanilla

La justicia de ventanilla se diferencia respecto de la negociación de créditos en que esta se efectúa de manera rápida con un plazo de seis días contados a partir de la notificación de resoluciones además de que sólo se aplica en determinadas resoluciones ya que no todas pueden ser aclarables a partir de este medio, como el caso de créditos fiscales determinados, aplica en los siguientes asuntos: omisión de presentación de declaraciones periódicas, infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes e infracciones que tienen que ver con obligaciones de pago y presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informes o expedir constancias. La negociación no soluciona problemas de este tipo sino que se enfoca exclusivamente en créditos fiscales determinados como consecuencia del uso de las facultades de comprobación de la autoridad.

6.10 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA NEGOCIACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES FRENTE A OTRAS FORMAS DE REGULARIZACIÓN

6.10.1 Pago diferido o en parcialidades

La ventaja principal de la negociación respecto al pago diferido o parcialidades es que el monto del crédito fiscal se ve reducido en los accesorios de las contribuciones como las multas, recargos y actualización. Sin embargo, cabe aclarar que durante la negociación contribuyente y autoridad pueden llegar al acuerdo de que el monto final a pagar, se realice en parcialidades o pago diferido para liquidar el adeudo.

6.10.2 Autocorrección

La autocorrección es como su nombre lo indica corregir la situación fiscal del contribuyente por su propia cuenta evitando de esta manera la resolución de la autoridad. De igual modo en esta opción el contribuyente pagará totalmente los accesorios de las contribuciones; lo cual es diferente en la negociación, que ofrece la ventaja de reducir el monto de las contribuciones adeudadas.

6.10.3 Condonación de adeudos fiscales federales

La condonación tiene la desventaja de ser discrecional y no está regulada completamente por la ley. Sin embargo, al existir programas de condonación, por citar ejemplos durante el 2007 la Ley de Ingresos de la Federación puso en marcha el programa de condonación, que permitía incluso *una reducción del 80% de la contribución, cuota compensatoria y multa por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas de las obligaciones de pago, actualizadas, y 100% de recargos, multas y gastos de ejecución*³⁸. Esto representa una ventaja importante respecto del monto a pagar. Pero, puede verse que solo se permitió estos porcentajes altos de condonación en relación a adeudos referentes a obligaciones de forma y no de pago.

6.10.4 Interposición de un medio de defensa

La negociación ofrece la ventaja de ser más rápida que la resolución al interponer un medio de defensa (hablamos en este caso del juicio contencioso administrativo más específicamente); pero el contribuyente debe evaluar la posibilidad real que tiene de ganar o perder el juicio dependiendo de su propia situación fiscal y la evaluación de todo el procedimiento que se llevó a cabo por la autoridad para la determinación de créditos fiscales. Así que, en conclusión, dependiendo de estas situaciones la negociación puede representar una ventaja o una desventaja y el contribuyente debe evaluar ambas opciones antes de decidirse a elegir alguna de las dos.

³⁸ Ley de Ingresos de la Federación, disponible en www.diputados.gob.mx

6.10.5 Justicia de ventanilla

La justicia de ventanilla no resuelve asuntos referentes a créditos fiscales determinados por la autoridad como consecuencia del uso de sus facultades de comprobación, así que no se puede encontrar un punto de comparación entre ambas formas de extinción de créditos fiscales.

6.11 CONSTITUCIONALIDAD DE LA NEGOCIACIÓN

6.11.1 La Constitución como ley suprema en México

El artículo 133 de la Constitución establece el principio de supremacía constitucional y la jerarquía de las leyes en el orden jurídico mexicano. Textualmente expresa:

ARTICULO 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.³⁹

Un análisis breve del artículo mencionado nos indica entonces que las leyes federales surgen como una respuesta para hacer valer las garantías y disposiciones señaladas en nuestra constitución. Esto quiere decir que las leyes penales, mercantiles, civiles, laborales, etc. positivas existentes en nuestro país tienen su origen en nuestra constitución.

Dentro de estas leyes, encontramos algunos ejemplos de negociación ya sea a través de medios autocompositivos y heterocompositivos, y, basándose en los razonamientos expresados en el párrafo anterior son aplicables y tienen su origen en la constitución; los cuales se mencionarán en el siguiente apartado.

³⁹ Op. Cit., *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, pág. 139.

6.11.2 Ejemplos de negociación en las leyes mexicanas

Comenzaremos a citar ejemplos provenientes de negociación en las leyes vigentes en nuestro país. En la constitución encontramos directamente el establecimiento de las Juntas de Conciliación y Arbitraje para el conocimiento de los conflictos laborales. La fracción XX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

*XX. Las diferencias o los conflictos entre el capital y el trabajo, se sujetarán a la decisión de una Junta de Conciliación y Arbitraje, formada por igual número de representantes de los obreros y de los patronos, y uno del gobierno;*⁴⁰

Como mencionamos en párrafos anteriores, para el cumplimiento de las garantías y disposiciones señaladas en la Constitución surgen otras leyes para este fin, en este caso, es la Ley Federal del Trabajo quien cumple con tal propósito. En su artículo 600 nos habla de las Juntas de Conciliación dispuestas en la Constitución.

ARTÍCULO 600. Las Juntas Federales de Conciliación tienen las facultades y obligaciones siguientes:

I. Procurar un arreglo conciliatorio de los conflictos de trabajo;

II. Recibir las pruebas que los trabajadores o los patronos juzguen conveniente rendir ante ellas, en relación con las acciones y excepciones que pretendan deducir ante la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje. El término para la recepción de las pruebas no podrá exceder de diez días.

(REFORMADO, D. O. F. 2 DE JULIO DE 1976)

Terminada la recepción de las pruebas o transcurrido el término a que se refiere el párrafo anterior, la Junta remitirá el expediente a la Junta Especial de la jurisdicción territorial a que esté asignada si la hubiere, y si no, a la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje.

(REFORMADA, D. O. F. 2 DE JULIO DE 1976)

III. Recibir las demandas que les sean presentadas, remitiéndolas a la Junta Especial de la jurisdicción territorial a que esté asignada si la hubiere, y si no a la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje.

⁴⁰Op. Cit., Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág.128.

IV. Actuar como Juntas de Conciliación y Arbitraje para conocer y resolver los conflictos que tengan por objeto el cobro de prestaciones cuyo monto no exceda del importe de tres meses de salario;

V. Cumplimentar los exhortos y practicar las diligencias que les encomienden otras Juntas Federales o Locales de Conciliación y las Juntas Federales y Locales de Conciliación y Arbitraje; y

(ADICIONADA, D. O. F. 24 DE DICIEMBRE DE 1974)

VI.- Denunciar ante el Ministerio Público al patrón de una negociación industrial, agrícola, minera, comercial o de servicios que haya dejado de pagar el salario mínimo general a uno o varios de sus trabajadores; y

(ADICIONADA, D. O. F. 2 DE JULIO DE 1976)

VII.- De ser procedente, aprobar los convenios que les sean sometidos por las partes.

(REFORMADA, D. O. F. 2 DE JULIO DE 1976)

VIII. Las demás que les confieran las leyes.

Es en este artículo donde se nos menciona una forma de negociación: la conciliación y más adelante en su artículo 876 se hace una descripción de dicho proceso.

ARTÍCULO 876. La etapa conciliatoria se desarrollará en la siguiente forma:

I. Las partes comparecerán personalmente a la Junta, sin abogados patronos, asesores o apoderados.

II. La Junta intervendrá para la celebración de pláticas entre las partes y exhortará a las mismas para que procuren llegar a un arreglo conciliatorio.

III. Si las partes llegaren a un acuerdo, se dará por terminado el conflicto. El convenio respectivo, aprobado por la Junta, producirá todos los efectos jurídicos inherentes a un laudo;

IV. Las partes de común acuerdo, podrán solicitar se suspenda la audiencia con objeto de conciliarse; y la Junta, por una sola vez, la suspenderá y fijará su reanudación dentro de los ocho días siguientes, quedando notificadas las partes de la nueva fecha con los apercibimientos de Ley;

V. Si las partes no llegan a un acuerdo, se les tendrá por inconformes, pasando a la etapa de demanda y excepciones; y

VI. De no haber concurrido las partes a la conciliación, se les tendrá por inconformes con todo arreglo y deberán presentarse personalmente a la etapa de demanda y excepciones.

En el ámbito del Derecho Civil encontramos solo algunas pequeñas referencias a acuerdos de negociación:

Dentro del Código Federal de Procedimientos Civiles sólo se hace mención del convenio o transacción de las partes en algunos artículos, por citar un ejemplo el 373, sin embargo, la negociación no se encuentra descrita de manera explícita en dicho código:

ARTICULO 373.- *El proceso caduca en los siguientes casos:*

I.- *Por convenio o transacción de las partes, y por cualquier otra causa que haga desaparecer substancialmente la materia del litigio;*

Fe de erratas a la fracción DOF 13-03-1943

II.- *Por desistimiento de la prosecución del juicio, aceptado por la parte demandada. No es necesaria la aceptación cuando el desistimiento se verifica antes que se corra traslado de la demanda;*

III.- *Por cumplimiento voluntario de la reclamación antes de la sentencia, y*

IV.- *Fuera de los casos previstos en los dos artículos precedentes, cuando cualquiera que sea el estado del procedimiento, no se haya efectuado ningún acto procesal ni promoción durante un término mayor de un año, así sea con el solo fin de pedir el dictado de la resolución pendiente.*

[...]

De acuerdo al Código de Comercio, para resolver conflictos del tipo mercantil la solución alterna se puede ejecutar a través del arbitraje, y también a través de la conciliación señalada en la Ley de Concursos Mercantiles.

Para que pueda existir el arbitraje comercial las partes deben estipularlo, ya sea bajo la forma de una cláusula compromisoria o bajo forma de acuerdo independiente, puede aplicarse siempre y cuando sea de ejecución posible dependiendo de la causa de desavenencia de las partes.⁴¹

⁴¹ Consúltese art. 1416 del Código de Comercio, disponible en www.diputados.gob.mx

Si el juicio estatal ya se inició cuando una de las partes decida acudir al arbitraje y si existe el acuerdo el juez remitirá a dicho proceso. En cuanto a la cantidad de árbitros lo deciden las partes (1426 CC).

El arbitraje consiste en términos generales en lo siguiente:

- a) El demandante expresará los hechos en que se funda la demanda, los controvertidos y prestaciones reclamadas.
- b) El demandado debe referirse a todo lo anterior. O sea, contestar lo relativo a lo señalado por el demandante.

Todo ello con todos los documentos pertinentes y pruebas a presentar. En cuanto a la manera de tomar la decisión para el fin del conflicto se decide conforme a normas de derecho elegidas por las partes, si las partes no llegasen a un acuerdo, el tribunal (de arbitraje, o el árbitro en caso de que solo se haya designado a uno sólo) decidirá aplicando las leyes de derecho aplicables.

Si en el proceso del arbitraje las partes llegasen a una transacción, esto es, que las partes se hagan concesiones recíprocas para resolver el conflicto (1447 CC) esto puede llevarse a efectos legales a través del laudo arbitral, que es el resultado o resolución del arbitraje; éste decide el fin de litigio.

El laudo tiene la misma validez que una sentencia dada por juez, pues se presenta por escrito a éste y se realiza esto para que el laudo sea ejecutado.

También en la ley de concursos mercantiles, encontramos un ejemplo de negociación fiscal a través de la conciliación, la cual se inicia de hecho, a partir de la última publicación que se haya hecho de la sentencia de concurso mercantil en el Diario Oficial de la Federación.⁴²

La etapa de conciliación tendrá una duración de 185 días hábiles contados a partir del día en que se haya hecho la última publicación de la sentencia. En caso de que el conciliador o las dos terceras de los acreedores reconocidos consideren que la celebración del convenio está próxima a ocurrir, podrán solicitar al juez una primera y segunda prórrogas, de hasta noventa días naturales cada una. En ningún caso el plazo de la etapa de la conciliación y su prórroga podrá exceder de 365 días naturales contados a partir de la fecha en que se hubiese realizado la última publicación de la sentencia de concurso

⁴² Para una visión completa consúltese Ley de Concursos Mercantiles, artículo 145.

mercantil en el Diario Oficial de la Federación. El conciliador procurará que el comerciante y sus acreedores reconocidos lleguen a un convenio en los términos de la ley de concursos mercantiles.⁴³

La negociación también ha sido aplicada de manera específica en la defensa de los usuarios de servicios financieros a través de la Comisión Nacional para la Defensa de Usuarios de Servicios Financieros, la cual entre otras de sus atribuciones está facultada para llevar a cabo el procedimiento conciliatorio entre el usuario y las instituciones financieras y actuar como árbitro en amigable composición en los términos de la Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros.⁴⁴ La Comisión Nacional actúa como conciliador entre los usuarios y las Instituciones Financieras con el objeto de proteger los intereses de los primeros. Las reglas están señaladas en el artículo 68 de esta ley. Principalmente consta de una audiencia de conciliación, de un informe por escrito que debe rendir la institución financiera que contenga la respuesta detalladamente a los hechos que constan la reclamación. En caso de acuerdo se levanta un acta circunstanciada. Cabe señalar que la carga de la prueba corresponde a la institución financiera.⁴⁵

Dentro del Derecho Penal no se hace referencia a los medios alternativos de solución de controversias en las disposiciones federales vigentes, sin embargo la doctrina jurídica admite soluciones a los conflictos a través de la autodefensa y la autocomposición.

6.11.3 Conveniencia de efectuar un proceso de negociación

La negociación le permitirá al contribuyente una opción más para regularizarse en el pago de las contribuciones que le han sido determinadas por la autoridad como consecuencia del uso de sus facultades de comprobación. Además de que, al efectuarse dicho proceso a través de una persona con la disposición para efectuar una negociación exitosa esto permite un acercamiento mayor entre contribuyente y autoridad, mejorando la proyección y la forma en que los ciudadanos ven a la Secretaría de Hacienda y

⁴³ Confróntese con art. 148 de la Ley de Concursos Mercantiles.

⁴⁴ Consúltese art. 11 de la Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros.

⁴⁵ Consúltese art. 68 de la Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros para una visión completa de dicho procedimiento.

Crédito Público. Adicionalmente queda abierta la posibilidad de efectuar el pago en parcialidades del monto final obtenido a través de la negociación. Representa una facilidad administrativa para que el contribuyente se regularice en el pago de sus contribuciones.

Los costos del procedimiento se ven reducidos para la autoridad fiscal pues si el monto del crédito se cobra con mayor prontitud (si no se efectúa en parcialidades) representa un ahorro de recursos tales como el tiempo y las gestiones para su cobro, como el procedimiento administrativo de ejecución.

La implantación de un procedimiento de este tipo abre la posibilidad de resolver diferencias entre la autoridad y el sujeto pasivo de la relación tributaria, es decir, el contribuyente de una forma diferente a la convencional, generando una nueva cultura fiscal. La carga de trabajo en materia de gestión de cobro por parte de las autoridades se vería disminuida. Debemos recordar que los montos sujetos a litigio ascienden a varios millones de pesos, para ser exactos \$293,017 millones de pesos según los informes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y esto solo en dicho Tribunal, sin contar juicios de amparo referentes a la materia fiscal. De las sentencias emitidas por el Tribunal durante 2007 el 58% no prosiguió en juicio de amparo. Otra razón para señalar la importancia de la implantación de un proceso de negociación lo vemos reflejado en la disminución en 2007 respecto de 2006 en lo referente a las demandas interpuestas ante el Tribunal de Justicia Fiscal pues en él informe 2007 de este organismo se atribuye dicha disminución entre otras al programa de condonación de adeudos fiscales federales contenido en la Ley de Ingresos de la Federación de ese año. Esto indica entonces que la apertura de programas que otorgan facilidades para el pago y extinción de contribuciones tiene una respuesta favorable en los contribuyentes. Para indicar esta información en cifras señalaremos los resultados que se obtuvieron en dicho programa, estas cifras están plasmadas en el reporte de actividades 2007 y líneas estratégicas 2008 del Servicio de Administración Tributaria:

El programa de condonación de créditos, previsto en el artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos para 2007 permitió, al 31 de diciembre, la depuración de la cartera mediante la recuperación de 8,393 millones de pesos, así como de la condonación de adeudos por 32,099 millones de pesos, tanto de créditos fiscales existentes como de autocorrecciones. Esta cifra se ajustará con los dictámenes que se realizarán en 2008.

Otro punto importante a señalar respecto de la importancia de la creación de la mediación en la actualidad reside en el aumento de créditos fiscales controvertidos como se ha estado señalando a lo largo de este estudio, lo cual es indicado tanto por el Servicio de Administración Tributaria como también por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en sus respectivos informes de actividades.

6.12 EL COSTO DE LA NEGOCIACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

6.12.1 Para el contribuyente

Bajo el esquema señalado anteriormente el contribuyente también se enfrentará a diversos costos en el proceso de la negociación; sin embargo el periodo de negociaciones es menor que la interposición de un medio de defensa.

Primeramente el contribuyente para iniciar las pláticas de negociación deberá efectuar el pago de la garantía del interés fiscal señalada en el Código Fiscal de la Federación y dependiendo del crédito fiscal determinado por la autoridad decidirá de qué manera cubrirla de acuerdo con los medios señalados en dicho Código. Aunque en este momento del proceso de negociación no eroga propiamente el pago del crédito esto representa una salida importante de recursos, aunque recordemos que dicha garantía también debe ser cubierta en el caso de interponer un medio de defensa cualesquiera que este sea.

En el momento del inicio de las negociaciones el contribuyente podrá contar con una persona de su confianza para dicho proceso; si el contribuyente decide ser apoyado por un profesional entonces se enfrentará a un costo adicional por ello. Además de que deberá erogar gastos por concepto de viáticos si el Centro de Mediación que se estableciere se ubicara en razón de competencia territorial en los mismos lugares que las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En el caso de que ambas partes, esto es, el contribuyente y la autoridad lleven a buen término la negociación el contribuyente deberá efectuar el pago de las contribuciones adeudadas con la reducción de los accesorios

que se hayan determinado; si se acuerda el pago del crédito en parcialidades la extinción del crédito será más accesible. Esta opción es discrecional para la autoridad pues evaluará la situación del contribuyente para ceder dicha opción.

Si no se logra un acuerdo entre las partes el contribuyente deberá pagar las contribuciones con los respectivos accesorios o interponer un medio de defensa, pues recordando lo señalado al inicio del capítulo la negociación es opcional para el contribuyente.

6.12.2 Para la autoridad

La autoridad fiscal al recibir el oficio de petición de negociación se encargará de remitirlo al centro de mediación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Los costos que enfrentará la autoridad fiscal dependerán en gran medida de la respuesta que tenga en los contribuyentes la propuesta de negociación, ya que la autoridad será representada por uno de sus funcionarios en el desarrollo del proceso, ésta puede designar a alguno de ellos en los departamentos existentes actualmente, como por ejemplo personal del departamento jurídico o del departamento de auditoría fiscal; en el caso de una respuesta positiva general se haría necesaria la creación de un departamento cuya función sea exclusivamente la representación de la autoridad en todos los procesos de negociación con los contribuyentes.

El monto recaudado por accesorios de las contribuciones se vería reducido, pero la recuperación de cartera sería más eficiente. Además de que se reducirían costos si los créditos determinados no son impugnados a través de medios de defensa ya que se recuperarían rápidamente.

Quien erogaría mayores costos sería el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pues éste se vería en la necesidad de crear el Centro de Mediación necesario para permitir la imparcialidad del mediador entre autoridad fiscal y contribuyente. Sin embargo, si la respuesta a este tipo de opciones a los contribuyentes no fuera favorable la creación de dicho centro con la contratación de nuevo personal capacitado representaría un costo demasiado alto si no es utilizado ampliamente.

Otro costo que se enfrentaría sería el tiempo utilizado en las negociaciones pues si éstas no son exitosas representa una pérdida de recursos para ambas partes.

COMPARATIVO DE COSTOS	
INTERPOSICIÓN DE UN MEDIO DE DEFENSA	NEGOCIACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Gastos en asesoría profesional ✓ Gastos de papelería ✓ Viáticos ✓ La garantía del interés fiscal ✓ Si la sentencia es a favor del contribuyente no se genera pago de contribuciones en la parte que haya impugnado ✓ La resolución del medio de defensa es lenta 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Gastos de asesoría profesional ✓ Gastos de papelería(en proporción mínima) ✓ Viáticos ✓ La garantía del interés fiscal (no requerirá actualización). ✓ El crédito fiscal se reduce en la parte correspondiente a los accesorios de las contribuciones ✓ Se puede llegar a un acuerdo en un lapso breve de tiempo

CONCLUSIONES

En la actualidad no existe en la legislación mexicana positiva el término de negociación jurídica, sin embargo ésta se encuentra inmersa en los medios autocompositivos y heterocompositivos en el Derecho Penal, Civil, Mercantil, Derecho de usuario de Servicios Financieros y el Derecho Laboral. Con estos elementos puede definirse entonces a la negociación jurídica como el equivalente al proceso para resolución de controversias entre las partes sujetas a una desavenencia.

La autoridad actualmente emplea diversos procedimientos para la determinación de créditos fiscales tales como: la revisión del dictamen, visita domiciliaria, y revisión de escritorio.

En la revisión del dictamen la autoridad requiere al Contador Público que elaboró el dictamen del contribuyente para que presente información y papeles de trabajo para su exhibición, de esta manera la autoridad pueda conocer la situación fiscal del contribuyente.

Respecto de la visita domiciliaria la autoridad acude directamente al domicilio del contribuyente para efectuar la revisión y conocer así la situación del contribuyente.

En la revisión de escritorio la autoridad solicita la información al contribuyente y el análisis de ésta se efectúa en las oficinas de la autoridad.

Como producto del uso de las facultades de comprobación la autoridad determinará o no la existencia de créditos fiscales, ello se ve reflejado en la resolución emitida al final de la revisión.

Para extinguir un crédito determinado como resultado del uso de las facultades de comprobación existen diversos medios como el pago ya sea que éste se efectúe de manera oportuna, extemporánea o el pago diferido o en parcialidades. También puede extinguirse a través de la compensación, es decir si el contribuyente obtuvo impuesto a favor y en otro periodo o ejercicio obtuvo impuesto a pagar se compensa la deuda por el importe menor. El contribuyente puede autocorregirse dentro de los veinte días hábiles entre el cierre de la última acta parcial y el acta final.

Las facultades de comprobación se extinguen a través de: la prescripción, cuando la autoridad no cobra el crédito fiscal en un plazo de cinco

años.; y la caducidad, en la cual la facultad de determinación de los créditos por la autoridad se extingue en el mismo plazo que la prescripción.

De acuerdo con lo visto en el capítulo tres en el cual se estudiaron los diversos procedimientos que emplea la autoridad tenemos que de acuerdo a cada uno de ellos, el momento ideal para introducir la negociación es dentro de los cuarenta y cinco días posteriores a la resolución emitida por la autoridad fiscal ya que si no se tiene cuantificada la cantidad del crédito o créditos determinados no sería posible llegar a un acuerdo si no hay una cantidad definida.

PROPUESTA

La negociación de créditos fiscales es una propuesta nueva pues en la legislación existente y en la práctica no es aplicada. La negociación de créditos fiscales de acuerdo con el capítulo cinco es un instrumento jurídico a través del cual los contribuyentes y la autoridad fiscal podrán llegar de una manera rápida a la solución respecto de la extinción de un crédito fiscal determinado; por una cantidad justa y razonable para ambas partes a través de una figura heterocompositiva. Esta definición es resultado de la propuesta objeto de este estudio que se plasmó en el capítulo mencionado anteriormente. Consiste en que la autoridad fiscal representada por uno de sus servidores públicos y el contribuyente ya sea solo o acompañado por una persona de su confianza efectúen una serie de reuniones presididas por un mediador proporcionado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; estas reuniones se efectuarán en la oficina con circunscripción territorial del Tribunal Fiscal que corresponda al contribuyente y autoridad. El monto del crédito puede disminuirse solo en lo que respecta a los accesorios de las contribuciones determinadas con posibilidad de efectuar el pago de éstas en parcialidades.

Las ventajas de la negociación respecto de otras formas de regularización consisten en que si se logra llegar a un acuerdo entre autoridad fiscal y el contribuyente se vería reducido el importe de los accesorios respecto de los créditos determinados por la autoridad, un importante ahorro de tiempo pues el plazo para llegar a un acuerdo es breve comparado con la interposición de un medio de defensa y, el posible pago en parcialidades que la autoridad puede conceder. Claro está que si el contribuyente hubiera efectuado en tiempo y forma el pago de sus contribuciones se evitaría toda la serie de repercusiones por una revisión. Sin embargo se presenta esta propuesta como una opción más para que de este modo existan medios diversos para extinguir obligaciones y el contribuyente pague y cumpla así con su obligación de contribuir al gasto público además de que la autoridad tenga también otro medio para recuperar cartera del erario público. Por ello y debido a la búsqueda de nuevas soluciones en la relación contribuyente y autoridad se hace necesaria una nueva opción. Se beneficiaría tanto el contribuyente como la

autoridad, y si no se llegase a un acuerdo se recurriría con las opciones actuales como interponer medio de defensa, pagar en parcialidades.

En cuanto a los costos el contribuyente debe analizar respecto del monto del crédito si es conveniente acudir a dicha opción, si le conviene efectuar el pago de viáticos si la sala de Tribunal que le corresponde no está cerca de su domicilio. Pues aunque es una buena opción en términos generales cada caso es diferente.

Como no existen antecedentes en el Derecho Mexicano en las cuales el Estado negocie con particulares necesariamente se tendría que romper con este paradigma para aplicar dicha opción.

La apertura de una opción como esta no violaría las garantías de los contribuyentes pues todos los contribuyentes a quienes se les efectúe una revisión contarían con esta opción, por lo tanto existe igualdad en este sentido.

Finalmente en cuanto a la viabilidad económica de dicha propuesta para el sector gubernamental como se analizó en el capítulo seis mucho tendría que ver la respuesta que tenga en los contribuyentes y la atención que dedique el Servicio de Administración Tributaria a impulsar esta opción, además de los mediadores que proporcione el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa. Si no presenta una respuesta favorable sería presupuesto perdido, por lo tanto se concluye que conocer su viabilidad sólo sería posible si se aplicara en la práctica pues al ser este un estudio teórico no nos permite conocer el impacto real de dicha propuesta.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Romero Miguel y otros, Derecho de la Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros, 1° edición, Editorial Porrúa, México, 2002, 378 pp.

Alcalá-Zamora y Castillo Niceto, Proceso, autocomposición y Autodefensa, Textos Universitarios, 2° Edición, México, 1970.

Carpizo Jorge, Estudios Constitucionales, Editorial Porrúa, Octava Edición, México, 2003, 607 pp.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Décima Cuarta Edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005, 185 pp.

De Miguel Juan Palomar, Diccionario para Juristas, editorial Porrúa, México, pp. 1715.

De Pina Vara Rafael, Derecho Mercantil Mexicano, Editorial Porrúa, Trigésima edición, México, 2005, 585 pp.

Defensa Fiscal, La Revista Mexicana de Estrategias Fiscales, Dir. Guzmán López Daniel, Estrategia Tributaria S.A. de C.V., año VIII, no.95, Tomo VII, México, 2006.

Gómez Lara Cipriano, Teoría General del Proceso, Editorial Oxford, México, 10° Edición, 2006, 368 pp.

Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Enciclopedia Jurídica Mexicana Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2002, 581 pp.

Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Enciclopedia Jurídica Mexicana Tomo V, Editorial Porrúa, México, 2002, 922 pp.

Morán Mendoza Enrique Martín, Los Contratos como Soporte Fiscal, Segunda Edición, Editorial Tax Editores Unidos, México 2007, 236 pp.

Núñez Álvarez Luis, El Sistema Financiero Mexicano, sus debilidades y fortalezas, Editorial PAC, 1° edición, México, 2004.

Ovalle Favela José, Derecho Procesal Civil, Oxford University Press, 9° Edición, México, 2006, 474 pp.

Ovalle Favela José, Teoría General del Proceso, Oxford University Press, 3° Edición, México, 2001, 370 pp.

Saldaña Magallanes Alejandro A., Medios de Defensa en Materia Fiscal, ISEF, Tercera Edición, México, 2006. 301 pp.

Santos Azuela Héctor, Teoría General del Proceso, Editorial McGraw Hill, México, 2000, 231 pp.

Servicio de Administración Tributaria, Reporte Anual 2007 y Líneas Estratégicas 2008, Segunda Edición, México, 2008, 42 pp.

www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2008t2/

www.tff.gob.mx

Leyes: www.diputados.gob.mx