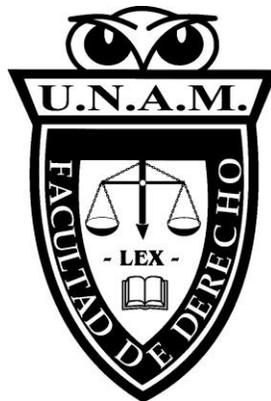




UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO



FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

***“NATURALEZA JURÍDICA DE LOS ACUERDOS
CONCLUSIVOS QUE EMITE LA PRODECON”
(PROcuraduría de la DEFensa del CONtribuyente)***

Examen Profesional que para optar por el grado de Licenciado en Derecho presenta: **Hernández Santiago Gerardo Ramón.**

Número de Matrícula: **09952286-1**

Tutora: Dra. Margarita Palomino Guerrero, Directora del Seminario de Derecho Fiscal

CIUDAD UNIVERSITARIA, CD.MX., 2017



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

Era yo muy pequeño cuando mi papa me dio la noticia; cuando le pregunte por el escudo bordado en una camisa; me dijo que aquí solo entran los mejores, tu eres capaz, supérate, aprende valores; así nació mi sueño de ser parte de tu esencia; y cuando aprobé tu examen, imagina cuanta felicidad en un chico de provincia; todo era fascinante, un mundo nuevo de experiencias; al principio no entendí como un goya logra erizar de los pies a la cabeza; tus museos, salas de concierto, el estadio, la mega ofrenda; teatro, cine, ballet, paseos, deportes, el pasado y lo que venga; te he recorrido a pie, en coche, pumabus y en bicicleta; los murales en medicina, rectoría, el estadio, la biblioteca; en clases sabía que metían un gol porque vibra tu canto del corazón a la cabeza; tal vez antes desperdicie tu tiempo, hoy aprecio tanto tu belleza; eres patrimonio cultural de la humanidad, y nada detiene tu paso; en tu escudo se unen el águila y el cóndor, américa en un abrazo; realizadora de sueños, ciencia, artes, vas forjando cultura; te agradezco por lo que me das, y por las generaciones futuras.

*Mis pensamientos rompen el frágil cascarón de las
palabras, sólo el silencio los contiene...*

A mi mamá por crearme de la nada,

A mi papá por darme la esencia,

*A la vida por tallarme a golpe de
experiencia,*

*A mi hijo por pulirme aun con la
mirada.*

INDICE.

NOMENCLATURA.

INTRODUCCIÓN.

CAPITULO 1.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

1.- El hecho generador de la obligación.	1
1.2.- El hecho imponible.	4
1.3.- La relación jurídico-tributaria.	8
1.3.1.- Sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.	10
1.3.2.- Sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.	16
1.3.2.1.- El contribuyente.	19
1.3.2.2.- Responsable solidario.	20
1.3.2.3.- Responsable subsidiario.	23
1.3.2.4.- Terceros.	27
1.4.- Formas de extinguir la obligación tributaria.	32
1.4.1.- El Pago.	34
1.4.2.- La Condonación.	43
1.4.3.- El Acreditamiento.	46
1.4.4.- La Compensación.	49

1.4.5.- La Prescripción.	53
1.4.6.- La Caducidad.	56

CAPITULO 2.- LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

2.1.- Sus antecedentes.	61
2.2.- Facultades de comprobación.	65
2.2.1.- Artículo 42, fracción II, del Código Fiscal De La Federación.	68
2.2.2.- Artículo 42, fracción III, del Código Fiscal De La Federación.	75
2.2.3.- Artículo 42, fracción IX, del Código Fiscal De La Federación.	86
2.3.- Hechos u omisiones y las resoluciones provisionales.	91
2.3.1.- Tipos de hechos.	94
2.3.1.1.- Omisiones consignadas.	97

CAPITULO 3.- TRAMITE DEL ACUERDO CONCLUSIVO POR LA "PRODECON"

3.1.- Naturaleza jurídica de la "PRODECON".	99
3.1.1.- Competencia de la "PRODECON".	102
3.1.2.- Facultades de la "PRODECON".	106
3.2.- Solicitud a la "PRODECON" para su intervención.	116
3.3.- Solicitud de un Acuerdo Conclusivo de la "PRODECON" a la autoridad correspondiente.	121

3.3.1.- Admisión o desechamiento de la solicitud.	124
3.4.- Integración del acuerdo conclusivo.	129
3.5.- Objeto del acuerdo conclusivo.	132
3.6.- Adopción del acuerdo conclusivo.	135

**CAPITULO 4.- EL ACUERDO CONCLUSIVO Y SU CONDICIÓN
INCONTROVERTIBLE.**

4.1.- Efectos del acuerdo conclusivo.	137
4.2.- Carácter vinculante del acuerdo conclusivo para el particular.	142
4.3.- Carácter vinculante de los acuerdos conclusivos para la autoridad.	145
4.4.- Improcedencia de los medios de defensa contra los acuerdos conclusivos.	148
4.5.- Beneficios para el contribuyente que suscribe el acuerdo conclusivo.	152
4.6.- Naturaleza jurídica del acuerdo conclusivo.	160

CONCLUSIONES.	167
--------------------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA.	172
--------------------------------	-----

NOMENCLATURA:

CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CCF: Código Civil Federal.

CFF: Código Fiscal de la Federación.

CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

DOF: Diario Oficial de la Federación.

EOPRODECON: Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

INEGI: Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

IVA: Impuesto al Valor Agregado.

LCF: Ley de Coordinación Fiscal.

LFDC: Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta.

LIVA: Ley del Impuesto al Valor Agregado.

LOP: Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

LREASP: Lineamiento que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

LRPPAACAP: Lineamientos que Regulan el Procedimiento Para la Adopción de Acuerdos Conclusivos Ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

LSAT: Ley del Sistema de Administración Tributaria.

MAPSC: Medios Alternativos Para La Solución de Controversias.

PDF: Sigla en inglés de Portable Document Format, formato de documento portátil.

PRODECON: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

RCFF: Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

RFC: Registro Federal de Contribuyentes.

RLISR: Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

SAT: Servicio de Administración Tributaria.

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SMGVCDMx: Salario Mínimo General Vigente en la Ciudad de México.

TFJA: Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

UMA: Unidad de Medida y Actualización.

INTRODUCCIÓN:

El presente trabajo de investigación surge de mi inquietud por identificar las funciones de la PRODECON, y el papel que desempeña en los Acuerdos Conclusivos, por lo que establecimos como planteamiento del problema, si los Acuerdos Conclusivos que se firman ante ésta Procuraduría, en verdad son un medio alternativo de solución de controversias, o como lo marca el contenido de la Ley, son un mecanismo auxiliar del contribuyente para la regularización de sus obligaciones fiscales, y por tal motivo no pueden resolver ningún tipo de controversia ya que aún no existe desacuerdo o confrontación determinados. Nuestra investigación la desarrollamos a lo largo de cuatro capítulos.

El primero capítulo titulado Nacimiento de la Obligación Jurídico Tributaria, en donde referimos la importancia de la relación jurídico tributaria, entendida ésta como el vínculo que obliga y concede derechos a las partes involucradas, es decir al sujeto pasivo y al activo, así mismo desarrollamos las formas de extinguir la obligación tributaria.

En el segundo capítulo denominado los Acuerdos Conclusivos, abordamos las facultades de fiscalización, con mayor amplitud en torno a la revisión contable, la revisión electrónica y la visita domiciliaria.

Lo que nos permitió comprender y abordar en el capítulo tres, los Trámites del Acuerdo Conclusivo, y el importante papel que en ellos desarrolla la PRODECON, como organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Después de analizar la competencia de esta Procuraduría, así como sus facultades, aciertos y desaciertos en la celebración de los Acuerdos Conclusivos, tratamos en el capítulo cuarto los efectos de dichos acuerdos, su carácter vinculante, así como la improcedencia de los medios de defensa para revertir los mismos, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos los expresados por el contribuyente, pero nosotros consideramos que en tal situación, la autoridad revisora tendrá que acudir ante una autoridad jurisdiccional a solicitar que sea la que declare la falsedad de los mismos.

Así podemos concluir que los Acuerdos Conclusivos resultan ser una figura jurídica sin igual en el derecho internacional, por la facultad de coacción que la Ley le otorga a la PRODECON para garantizar la ejecución de lo pactado, y paralelamente a esto, se constituyen en un mecanismo de asistencia a la autoridad fiscal al apoyarla en la recaudación del tributo, ya que gracias a lo expedito del procedimiento, lo que antes se tenía que resolver ante una autoridad jurisdiccional por medio de un juicio prolongado, ahora se ve resuelto en tiempo y gastos mínimos.

Y de igual manera, con la creación de una institución que brinda apoyo al gobernado en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de los mecanismos que lo defiendan, es como el Estado protege a los contribuyentes de bajos recurso, y les retribuye parte de sus contribuciones; a su vez, con el desempeño eficaz de sus funciones, la PRODECON demuestra la viabilidad para que en la Ley se puedan llegar a contemplar otras figuras defensoras del particular, corresponsabilizándolo de lograr una justicia cotidiana, es decir, tiene derechos pero también obligaciones que debe de cumplir.

CAPÍTULO 1.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

1.1.- EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN.

Empezaremos esclareciendo algunos significados etimológicos:

Obligación: "*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iuria*" "La obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de solucionarlo según las leyes de nuestra ciudad."¹

Hecho: "Cosa que se hace o que sucede, participio irregular de hacer; del latin factum, -us y este del verbo facere-hacer, acción material del hombre y todo evento exterior a él / Fenómeno, suceso o situación que da lugar al nacimiento, transmisión o extinción de derechos y obligaciones."²

Para comprender mejor el nacimiento de la relación jurídica tributaria es necesario conocer los elementos que la integran, para ello hablaremos en primer lugar del hecho generador de dicha relación.

El Código Fiscal de la Federación vigente en nuestro país, mismo que en adelante llamaremos CFF, no incluye una definición de lo que es el hecho generador, sin embargo, tanto en la doctrina como a nivel internacional, podemos encontrar distintas definiciones, de manera que en el punto número 1 del Artículo 21 del Modelo de Código Tributario para América Latina podemos encontrar la siguiente definición al respecto:

¹ Justiniano en sus *Instituciones* (l. 3, 13 pr), tomada probablemente de las *Instituciones* de Florentino, jurista que vivió en el siglo II después de Cristo.

² Enciclopedia Jurídica en Línea, disponible al 16/02/2017 en la página: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/hecho/hecho.htm>

“El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. La ley podrá delimitar el hecho generador mediante la mención de supuestos de no sujeción al tributo.”³

Esta definición coincide con la de la mayoría de las legislaciones de los países de América Latina y con la doctrina predominante, al excluir cualquier posibilidad de interpretar el carácter constitutivo de la determinación tributaria, solo basta que ocurra el hecho para que la obligación tributaria nazca.

A su vez la Suprema Corte de Justicia de la Nación en una tesis aislada abunda al respecto del hecho generador lo siguiente:

“INGRESOS MERCANTILES, IMPUESTOS SOBRE. HECHO GENERADOR (LEGISLACION DEL ESTADO DE TAMAULIPAS)... *En materia impositiva, lo que genera el impuesto es de [sic] hecho, conjunto de hechos o estado de hecho al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo, independientemente de las operaciones civiles o mercantiles que se realicen. En el concepto anterior se encuentran comprendidos los siguientes elementos: a) Una disposición legislativa que crea el impuesto; b) Un hecho generador económico de relevancia jurídica para el derecho tributario, y c) Un presupuesto de hecho, que actualizado origina el surgimiento de la obligación prevista en la ley, de pagar determinado tributo.*”⁴

³ *Modelo de Código Tributario*, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, por sus siglas “CIAT”, del año 2006, Organismo del cual México es miembro, disponible en formato PDF al 16/02/2017, en la página: https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

⁴ Tesis administrativa, 233120, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Séptima Época, vol. 63, 1ra Parte, p. 23, formato PDF disponible al 16/02/2017 en: <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/233/233120.pdf>

Sin embargo no debemos confundir el hecho imponible o presupuesto de hecho con el hecho generador puesto que el segundo es:

“el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario.”⁵

Podemos concluir con estas definiciones que el hecho generador se caracteriza por ser una condición particular del contribuyente que lo hace ubicarse dentro de la hipótesis señalada por el legislador para ser sujeto de la obligación tributaria.

La persona física o moral en su diario vivir en sociedad realiza tanto hechos públicos como privados, sin embargo para el Derecho Fiscal no cualquier hecho le es de interés, sino solo el tipo de hechos previstos o descritos como generadores de obligaciones tributarias; por lo tanto es necesario que el ente pasivo sujeto a la potestad tributaria (cabe mencionar que esta potestad es quien se encarga de aplicar la descripción del hecho generador al caso concreto y es llamado el sujeto activo) encuadre en la descripción del hecho imponible prevista en la Ley para que la relación jurídica tributaria de dar, hacer, no hacer o tolerar nazca. Para finalizar recalcaremos que el hecho generador acontece en el mundo factico, en el de los sucesos reales, por lo que es medible en tiempo y forma, es pues producto de un actuar y necesariamente será el descrito en el campo hipotético de la norma legal.

⁵ Rodríguez, Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, 3^a ed., México, Oxford University Press, 2011, p. 115.

1.2.- EL HECHO IMPONIBLE.

Inicialmente mencionaremos el origen del siguiente vocablo:

Imponible: “*de imponer. Adj. Que se puede gravar con un impuesto o un tributo.*”⁶

Para comenzar, es pertinente que citemos lo que al respecto del título de este apartado ha expresado el Poder Judicial De La Federación, por medio de uno de sus Tribunales Colegiados de Circuito, respecto de lo que es el hecho imponible:

“TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA... *es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica.*”⁷

⁶ *Diccionario de la Lengua Española*, 22va. ed., en su versión electrónica, disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=L5NYdVE>

⁷ Jurisprudencia Administrativa, No. 164649. I.15o.A. J/9, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, abril de 2010, p. 2675, documento disponible en formato PDF al 16/02/2017 en la página electrónica: <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/164/164649.pdf>

Por su parte el Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, mismo que en adelante llamaremos el CFF, contiene el fundamento legal del llamado hecho imponible, así también, en el mismo Artículo encontramos el fundamento del hecho generador, a continuación citaremos su contenido, con la salvedad de que los paréntesis son ajenos al texto legal:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan (hecho generador) las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales (hecho imponible) vigentes durante el lapso en que ocurran.”⁸

Visto lo anterior podemos concluir que el hecho generador es producto de los actos de la vida real, es una circunstancia de hecho y por otro lado, el hecho imponible viene a contener de modo escrito un suceso hipotético que describe un hecho susceptible de generar una obligación, pero sin apartarse de la realidad como fuente de su descripción.

Por su parte el alemán Hensel se refiere al hecho imponible también como presupuesto de hecho, afirmando que el hecho imponible es:

“el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan

⁸ Código Fiscal de la Federación, mismo que en adelante llamaremos el CFF, vigente al 16/02/2017 en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado.”⁹

Con todo lo anterior queda claro que el hecho imponible de una contribución es el contenido en la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la relación tributaria, de ahí que se actualiza el hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa, y con esto se provoca el surgimiento de la obligación fiscal.

Así, es frecuente encontrarnos con dificultades al momento de comentar ambas figuras frente a un tercero no versado en el tema, puesto que al intentar diferenciar el hecho generador del hecho imponible damos la descripción por una parte del hecho generador producto de una fuente real y del hecho imponible plasmado de manera hipotética en la norma tributaria, resultando de este modo que en ambas figuras se percibe el mismo contenido descriptivo, aunque cada una provenga de una fuente distinta, esto genera confusión, pero no podría ser de otra forma, puesto que solo encuadrando ambas figuras plenamente en un mismo contenido pueden ser generadoras de obligaciones tributarias, de lo contrario sería inconstitucional el acto de autoridad.

Toda vez que conocemos el fundamento legal de ambas figuras, podremos concluir citando el siguiente cuadro, en el cual su autor hace una comparativa entre el hecho imponible y el hecho generador, con la debida aclaración de que entre paréntesis hemos agregado algunas observaciones.

⁹ Cfr. Hensel, Albert, *Diritto Tributario*, Milano, 1956, p. 721, citado por De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28va ed., México, Porrúa, 2008, p. 410.

HECHO IMPONIBLE (PRESUPUESTO DE HECHO O DE HIPÓTESIS DE INCIDENCIA):	HECHO GENERADOR:
Descripción genérica e hipotética de un hecho (depositada en Ley).	Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable, tangible (en el aquí y ahora).
Concepto legal (universo del derecho).	Hecho jurígeno (aquellos hechos que producen efectos jurídicos) en la esfera tangible de los hechos.
Designación del sujeto activo.	Sujeto activo ya determinado.
Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo.	Sujeto pasivo determinado, Juan Pérez.
Criterio de fijación del momento de la configuración.	Realización en día y hora determinados.
Eventual previsión genérica de circunstancias de modo, tiempo y lugar.	Modo determinado y objetivo, local determinado.
Criterio genérico de medida (base imponible).	Medida (dimensión determinada).

Fuente ¹⁰

Entonces, el hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, de tal modo que este hecho cobra especial importancia en nuestro Estado Moderno, donde el ejercicio del poder tributario requiere cubrir el principio de legalidad, por el cual solo se puede crear un tributo por una norma preestablecida con rango de Ley, que fije claramente los elementos del tributo.

¹⁰ Ataliba, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, ns. [sic] 25.1 a 25.3 y Araujo Falçao, A., Fato Gerado, [sic] 2da Edición, São Paulo, 1971, p. 36. citado por De La Garza, p. 413.

1.3.- LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

Antes de iniciar este apartado, precisemos los siguientes términos:

Relación: “del lat. *relatĭo, -ōnis*. *Conexión, correspondencia de algo con otra cosa.*”¹¹

Anteriormente analizamos los dos elementos que al conjuntarse dan lugar al nacimiento de la relación jurídica tributaria, de la cual Delgadillo dice que:

*“La relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”*¹²

Por lo que entendemos la relación jurídica tributaria como el vínculo entre el Estado quien es llamado sujeto activo, y el particular persona física o moral, que es llamado sujeto pasivo de dicha relación, dónde se busca el acatamiento de la norma jurídica fiscal, la que los obliga a un hacer, no hacer o tolerar de manera recíproca, a su vez esta relación puede dar nacimiento a la llamada obligación tributaria, pero no necesariamente puesto que también puede llegarse a modificar, transmitir o extinguir dicha relación.

Bajo este contexto, la reciprocidad de obligaciones es una característica de la relación jurídica tributaria y se distingue de la obligación tributaria puesto que en la segunda figura es solo el sujeto pasivo quien carga con obligaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar para con el sujeto activo. De tal forma Margain aclara que podemos distinguir de que figura se trata si tomamos en cuenta la relación que guardan las partes respecto de las obligaciones, así cuando existen obligaciones recíprocas entre estas, estamos ante una relación jurídica tributaria y cuando las obligaciones solo recaen en el sujeto pasivo estamos ante una obligación jurídica, cuyo contenido preponderante consiste en un dar de carácter pecuniario que también eventualmente puede ser sufragado en especie.

“La relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley

¹¹ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=VoYtQP9>

¹² Delgadillo, Gutiérrez Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª edición, México, Limusa, 2013, p. 88.

tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe de entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación."¹³

Ya desde la teoría de las obligaciones en el Derecho Civil se mencionaba que puede existir una relación jurídica, sin que necesariamente deba existir una obligación jurídica, por lo que consideramos acertada la clasificación hecha por el maestro Margain, ya que para quien pretenda hacer un estudio o clasificación de las obligaciones tributarias le resultara más fácil y practico hacerlo a partir de la relación que guardan las partes obligadas, de tal modo que si son obligaciones reciprocas estaremos ante una relación jurídica tributaria y si el obligado es solo el sujeto pasivo estaremos ante una obligación tributaria, resultando así una clasificación simple, practica y clara.

Por último, supongamos que una persona física o moral sujeta a la potestad tributaria, en su actuar cotidiano coincide con el presupuesto jurídico gravable, también llamado hecho imponible y así surge entre dicho sujeto y el Estado una relación jurídica tributaria, esto es, se deben una a la otra una serie de obligaciones, por ejemplo por parte del sujeto pasivo la de darse de alta en hacienda, llevar contabilidad, retener impuestos de terceros, o presentar declaraciones periódicas etc. y al mismo tiempo, del lado del sujeto activo surge la obligación de incluir a este en el registro fiscal, brindarle asesoría contable, considerarlo viable para recibir créditos y financiamientos gubernamentales, etc., sin embargo puede darse el caso de que este sujeto pasivo en el lapso que encuadra su hecho generador al presupuesto del hecho imponible, no haya generado utilidades grabables y por tanto no tenga que tributar el impuesto correspondiente o bien, puede llegar a coincidir en alguno de los supuestos legalmente creados para ser merecedor de alguna exención relativa, así las cosas dicho sujeto estará excluido de tener alguna obligación tributaria consistente en un dar para con el Estado, de esta forma es que se llega a dar en la práctica una relación jurídica tributaria pero no una obligación tributaria.

¹³ Margáin, Manautou Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 22va edición, México, Porrúa, 2014, p. 268.

1.3.1.- SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.

Comenzaremos este apartado con la definición de los siguientes términos:

Sujeto: “del lat. subiectus, part. pas. de subiicĕre, poner debajo, someter, gramática / El sujeto es el sustantivo, pronombre o sintagma nominal que cumple una función oracional en concordancia obligada de persona y de número con el verbo. En otras palabras, el sujeto es quien realiza la acción de la oración.”

Activo, va: “del lat. actĭvus. / 1. adj. Que obra o tiene capacidad de obrar. / 2. adj. Diligente y eficaz. / 3. adj. Que obra prontamente, o produce sin dilación su efecto. / 4. Se aplica a la voz verbal que expresa que el sujeto realiza la acción designada por el verbo. En gramática es la forma verbal que expresa que el sujeto es el responsable de la acción.”¹⁴

En apartados anteriores analizamos como se da el nacimiento de la relación jurídica tributaria, toca ahora analizar los elementos subjetivos que integran dicha relación, siendo estos elementos el sujeto activo y el sujeto pasivo; en este apartado analizaremos al sujeto activo de dicha relación, el cual es definido como:

“La entidad pública que conforme a la norma fundante y las leyes fiscales tiene el poder tributario o fiscal necesario para hacer exigible el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo aún en contra de su voluntad a través del procedimiento económico coactivo: es decir se le dotan de atribuciones suficientes para recaudar las contribuciones que servirán para el sostenimiento del gasto público por parte de los contribuyentes.”¹⁵

¹⁴ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=YgC4A98> así como en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=0clfXYb>

¹⁵ Yanome, Yesaki Mauricio, *Compendio de Derecho Fiscal*, México, Porrúa y Tecnológico de Monterrey, 2009, p. 124.

Cabe aclarar que al mencionar al sujeto activo de la relación jurídica tributaria, se hace referencia al Estado en forma amplia, debido a que en nuestro sistema jurídico por mandato de Ley, es quien en virtud del *ius imperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la norma legal les otorga tal derecho. Al respecto, nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que en lo subsecuente denominaremos como la CPEUM, distingue claramente quien puede considerarse sujeto activo en la relación tributaria, al establecer en la fracción IV, de su Artículo 31, lo siguiente:

Artículo 31. "Son obligaciones de los mexicanos:

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."*¹⁶

De manera que como se establece en la cita anterior de nuestra Constitución, el sujeto activo puede ser:

1. La Federación;
2. La Ciudad de México, según la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 5 de Febrero del año 2016;¹⁷
3. Los Estados;

¹⁶ Artículo 31, fracción IV, *de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, misma que en lo subsecuente denominaremos como la CPEUM, disponible al 16/02/2017 en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>

¹⁷ Diario Oficial de la Federación del 05/02/2016, mismo que en lo subsecuente llamaremos DOF, documento digital disponible al 16/02/2017 en la página: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5424565&fecha=05/02/2016

4. Los Municipios.

Sin embargo solo los tres primeros son considerados con plena potestad tributaria, puesto que, el municipio únicamente puede administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados según el Artículo 115, fracción IV de la CPEM, el cual estipula lo siguiente:

Artículo 115.- “Los estados[sic] adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes: ...

...IV.-Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

...Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley.”¹⁸

De lo anterior se desprende que el municipio es considerado como un sujeto activo derivado puesto que únicamente pueden cobrar los impuestos que establezcan a su favor las Legislaturas de los Estados a que pertenecen, esto, debido a que no pueden expedir sus propias leyes, por lo cual se dice que tienen soberanía tributaria subordinada, aun siendo la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, a través de la prestación de diversos servicios públicos.

¹⁸ Artículo 115, fracción IV, op. cit.

En este orden de ideas, en nuestro sistema federal mexicano de la misma forma que en el estadounidense las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes, las primeras solo las puede gravar la Federación, respecto de las segundas pueden concurrir a gravarlas simultáneamente, la Federación, los Estados y los Municipios. Las atribuciones reservadas exclusivamente a la Federación, están plasmadas en el Artículo 73, fracción XXIX, de nuestra CPEUM, y por exclusión, lo que no se encuentre reservado a la Federación estará disponible para ser regulado por los Estados, exceptuando además lo que dispone el Artículo 117 Constitucional, el cual limita la capacidad impositiva de los Estados al disponer lo siguiente:

Artículo 117. "Los Estados no pueden, en ningún caso:

...IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos (sic DOF 05-02-1917) o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

...IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice."

Es evidente que algunas de estas limitantes son en virtud de que la Federación se reservó el derecho de grabar algunas ramas de la industria, buscando también evitar la doble tributación interna, con el tiempo vistos los problemas que causaba la superposición o concurrencia de las capacidades impositivas de los elementos que integran al sujeto activo y también para subsanar cualquiera omisión de los límites que a cada elemento le corresponden

en el ámbito Federal, Estatal y Municipal. Así se creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, aquí cabe referir al Artículo 1º de la Ley de Coordinación Fiscal que lo regula, y donde se aclara lo siguiente:

Artículo 1o.- “Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con las entidades federativas, así como con los municipios y demarcaciones territoriales, para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento...”¹⁹

Como lo marca el Artículo anterior, con la creación de esta Ley se busca dar claridad de funciones en los tres niveles de gobierno, así también lograr una coordinación administrativa y subsanar las carencias legales respecto a las facultades que les son concurrentes a los distintos niveles de competencia fiscal.

Sin embargo existe algunas excepciones respecto a quienes pueden ser los sujetos activos del fisco establecidos en la Constitución, estas se dan respecto a algunos organismos descentralizados, a los cuales la norma legal los considera como organismos fiscales autónomos, entre los cuales están el Instituto Mexicano del Seguro social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, ambos organismos por resolución judicial han sido avalados, el primero de ellos, para recaudar impuestos directamente y el segundo solo para determinar diferencias pero sin el derecho de recaudar los impuestos directamente, al respecto Rodríguez Lobato comenta lo siguiente:

¹⁹ *Ley de Coordinación Fiscal*, en su versión electrónica, disponible al 16/02/2017 en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lcf.htm>

“aunque ambos organismos colaboran con el Poder Ejecutivo en la administración pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal, y en todo caso, para serlo será necesario reformar la Constitución federal para prever la hipótesis y facultar al Estado a delegar en estos organismos su potestad tributaria.”²⁰

La obligación del Sujeto Activo de la relación tributaria radica en recaudar o percibir el producto de las contribuciones por conducto de sus órganos debidamente facultados para ello; no obstante lo anterior, también debe cumplir con otras obligaciones complementarias, como son la de control, fiscalización y supervisión de los contribuyentes, las cuales incluyen las del Registro Federal de Contribuyentes, al que denominaremos en adelante como RFC, y las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales, previstas en el CFF.

Finalmente anotaremos que la potestad tributaria que les ha sido otorgada a los sujetos activos para poder determinar y en su caso recaudar impuestos, no son ilimitadas, ya que la amplitud de sus atribuciones será un reflejo de la voluntad del Estado y siempre estarán subordinadas al interés público.

En el caso como ya hemos visto de los dos organismos descentralizados facultados mediante la Ley para poder desempeñarse como sujetos activos del fisco, resultan necesarias estas atribuciones puesto que estos organismos independientes requieren contar con los recursos económicos suficientes para solventar sus necesidades financieras, pero necesariamente sus atribuciones deberán ser acotadas por el marco legal suficiente para la protección de los contribuyentes.

²⁰ Rodríguez, Lobato, op. cit., p. 133.

1.3.2.- SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Antes de continuar, precisaremos la siguiente definición:

Pasivo (sujeto): “del lat. *passivus*. / 1. m. Der. Parte obligada en una relación jurídica. / 2. m. Der. En materia de tributos, persona obligada a su pago según la ley.”²¹

Enseguida analizaremos al sujeto pasivo de las contribuciones, esta figura del Derecho Fiscal es más compleja que la del sujeto pasivo en el Derecho Privado, por las distintas formas en que se concreta, así como por la forma en que este puede saldar el cumplimiento de su deuda, al respecto la fracción IV del Artículo 31 Constitucional no es muy acertada al aportar una definición de dicho sujeto, puesto que omite hacer mención de algunos sujetos pasivos como por ejemplo los extranjeros, quienes no están exentos de ser contribuyentes, omitiendo además a las llamadas entidades creadas, como pueden ser las agrupaciones, las cuales aún sin tener para el Derecho Fiscal personalidad jurídica propia, constituyen una unidad económica diversa a la de sus miembros y sobre las cuales puede también recaer la calidad de sujeto deudor de un crédito fiscal. La definición sobre quienes pueden ser llamados sujetos pasivos de las contribuciones, que en su primer numeral provee el CFF, está dada en el sentido más amplio posible, al establecer que:

Artículo 1o. “Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.”

En nuestra legislación no está plasmada una definición concreta de lo que es sujeto pasivo, no así en otros países como España donde su Ley General Tributaria lo define en su Artículo 36 de la manera siguiente:

Artículo 36. “Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

²¹ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=S4XELSy>

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.”²²

De tal suerte que, si buscamos una mayor claridad respecto de quienes pueden ser catalogados como sujetos pasivos de cada impuesto, debemos acudir a las distintas definiciones que provee cada Ley reguladora respecto de cada impuesto. Por su parte, para Sánchez Hernández, la calidad de sujeto pasivo de las contribuciones puede recaer en los siguientes sujetos:

“-Una persona física.

-Una persona moral privada, como son las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles constituidas de conformidad con las leyes del país en donde tengan su domicilio social.

-Organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia; como puede ser el caso de (IMSS, ISSSTE, FOVISSSTE, etc.)

-La Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios cuando actúan como sujetos de derecho privado. Cuando actúan en ejercicio de sus funciones de derecho público, serán sujetos cuando así lo dispongan las leyes especiales.

-Las agrupaciones sin personalidad jurídica propia. Se asimilan a personas morales privadas. Por ejemplo, una sociedad de hecho (sociedad irregular).

-Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano.”²³

²² *Ley General Tributaria 58/2003*, del 17 de diciembre, Boletín Oficial del Gobierno de España, disponible en formato PDF al 16/02/2017 en la página: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

²³ Cfr. Sánchez, Hernández Mayolo G, *Derecho Tributario*, 3ra ed., México, Cárdenas y DB, 2002, p. 200.

Como ya mencionamos, existen excepciones en las que algunos organismos públicos personifican tanto al sujeto pasivo como al sujeto activo de la relación jurídica tributaria, tal es el caso del IMSS y del ISSSTE, quienes aun siendo entidades pertenecientes a la Administración Pública, y de actuar como sujeto activo, al mismo tiempo la Ley los obliga a cumplir de igual forma las obligaciones generales que el Fisco impone a todos los sujetos pasivo, tal y como lo establece la Ley de Ingresos de la Federación en su Artículo 14, mencionando lo siguiente:

Artículo 14.- "Se aplicará lo establecido en esta Ley a los ingresos que por cualquier concepto reciban las entidades de la Administración Pública Federal paraestatal que estén sujetas a control en los términos de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, de su Reglamento y del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2016, entre las que se comprende de manera enunciativa a las siguientes:

I.-Instituto Mexicano del Seguro Social.

II.-Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

Las entidades a que se refiere este artículo deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes y llevar contabilidad en los términos de las disposiciones fiscales, así como presentar las declaraciones informativas que correspondan en los términos de dichas disposiciones..."²⁴

Aunque es de vital importancia para el buen funcionamiento del Estado la recaudación de los impuestos, es interesante mencionar el que, el Poder Legislativo no se haya abocado a crear una definición concreta de lo que se debe entender por sujeto pasivo de los tributos, como la que existe en otros países, de manera que en la actualidad cuando el gobernado requiere una definición legal de lo que se debe entender al referirse a este sujeto, se encuentra con las múltiples definiciones asentadas en las distintas leyes tributarias, consideramos que de existir una definición general y concreta, se tendría mayor seguridad y certeza al momento de la aplicación de la norma tributaria.

²⁴ *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2016*, al 16/02/2017 en la página: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lif_2016.htm

1.3.2.1.- EL CONTRIBUYENTE.

Para comenzar este apartado aclararemos la siguiente definición:

Contribuyente: *“del ant. part. act. de contribuir. 1. adj. Que contribuye, sujeto pasivo principal, causante por adeudo propio. 2. com. Persona obligada por ley al pago de un impuesto.”*²⁵

Si bien la palabra contribuyente se menciona incontables veces en el CFF, no existe en la Ley una definición clara de este, sin embargo, dadas sus obligaciones se deduce que es el titular de la obligación principal, por ser quien realiza el hecho imponible, esto es, la persona que con su actuar dio origen al nacimiento del crédito fiscal; al respecto Rodríguez Lobato menciona que:

*“El contribuyente es quien merece propiamente el nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador debe crear el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre. En nuestra legislación se preceptúa que contribuyente es aquel quien realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Se señala también que pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.”*²⁶

Debemos hacer una distinción entre el sujeto pasivo y quien resulta ser el pagador del impuesto correspondiente, si bien, el generador del crédito fiscal es el sujeto pasivo, puede darse el caso que por disposición legal o por la naturaleza del hecho, el impuesto deba de ser sufragado por una tercera persona, quien al entrar en relación con el sujeto pasivo voluntaria o involuntariamente terminara pagándolo, como sucede con los impuestos indirectos, un ejemplo puede ser el impuesto sobre los cigarrillos, donde el consumidor al sufragar el producto en la compraventa final, es quien está obligado al pago del impuesto, ya que el precio del producto lleva incorporado el impuesto legal que el enajenante había ya cubierto, esto sucede generalmente con los impuestos que se trasladan al consumidor final.

²⁵ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=AeTqHgU>

²⁶ Rodríguez, Lobato, op. cit., p. 132.

1.3.2.2- RESPONSABLE SOLIDARIO.

Inicialmente aclaremos la definición del siguiente término:

Solidario, ria: “*de sólido. 1. adj. Adherido o asociado a la causa, empresa u opinión de alguien. 2. adj. Der. Se dice de las obligaciones contraídas in sólídum y de las personas que las contraen.*”²⁷

Nuestra legislación solo distingue entre el sujeto pasivo responsable principal o directo al que llama contribuyente y el responsable solidario, categoría que engloba a cualquier otro obligado que intervenga, el llamado responsable solidario se obliga a contribuir ante el incumplimiento del originalmente obligado, pero no de una manera directa, ni mucho menos atendiendo a su capacidad contributiva, sino porque el legislador ha estimado conveniente colocarlo así, para asegurar el pago del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo; no obstante que el responsable solidario no es el obligado principal, los alcances de su obligación son tales que, ante el incumplimiento de alguna obligación por parte del contribuyente pagara este.

El Artículo 26 del CFF enumera a los sujetos que pueden ser llamados a responder ante la Ley, evitando una cita extensa a continuación sintetizaremos dicho Artículo:

Artículo 26.- “*Son responsables solidarios con los contribuyentes.*”

²⁷ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=YICnATc>

Los retenedores, o quien deba recaudar contribuciones de terceros, así como los que deban dar pagos provisionales por cuenta de terceros, los liquidadores y síndicos durante su gestión, los directores, gerentes o administradores, los adquirentes de negociaciones, las sociedades que omitan registrar algún socio o accionista, las sociedades escindidas.

Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero.

Y los asociantes, los albaceas o representantes de la sucesión, entre otros.²⁸

Del contenido del Artículo anterior, concluimos que el Legislador estableció de forma práctica que toda responsabilidad que no sea la del contribuyente, se considerara como responsabilidad solidaria, sin embargo si atendemos a lo que se menciona en la doctrina, deduciremos que en dicho Artículo están contenidos más de dos tipos de responsabilidades; en su obra Margain expone la forma en que diversos autores clasifican a los sujetos responsables solidarios, mencionando que, para Jarach existen además del contribuyente, los responsables por sustitución, los responsables por garantía y los responsables solidarios; Plugiese por su lado clasifica a los sujetos pasivos en relación al

²⁸ Cfr. Artículo 26, del *CFF*.

origen de su deuda en las siguientes categorías: aquel que lo es por deuda propia con responsabilidad directa; aquel en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, quien tendrá responsabilidad en parte directa y en parte solidaria; aquel por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa; aquel por deuda ajena con responsabilidad solidaria; aquel por deuda ajena por responsabilidad sustituta; y por último el sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva; por su lado, Andreozzi los cataloga como agentes de liquidación, agentes de retención agentes de recaudación y agentes de verificación; de todo lo anterior observaremos que existen múltiples formas de clasificar a estos auxiliares del contribuyente, según sus funciones, su nivel de responsabilidad, o por el tipo de deuda contraída,²⁹ sin embargo nosotros consideramos que se pueden sintetizar en solo tres grupos a los distintos tipos de sujetos responsables, así tenemos a los responsables solidarios propiamente dichos, los responsables subsidiarios y los terceros, en el siguiente apartado desarrollaremos una comparativa para apreciar las características de cada una de estas responsabilidades.

Concluiremos este apartado anotando que por la falta de cultura tributaria en nuestro país y dada la importancia que tienen los tributos para el funcionamiento del Estado Mexicano, fue que se introdujo la figura del responsable solidario, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los ciudadanos, de modo que en la práctica pueda haber una responsabilidad directa del sujeto generador de la contribución y una responsabilidad solidaria a cargo de un tercero, de esta manera con la existencia de ambas responsabilidades la Federación se asegura que sea garantizado el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

²⁹ Cfr. Margáin, op. cit., p. 258.

1.3.2.3.- RESPONSABLE SUBSIDIARIO.

Para comenzar precisemos el significado de los siguientes términos:

Responsabilidad: "Obligación de reparar y satisfacer por uno mismo o, en ocasiones especiales, por otro, la pérdida causada, el mal inferido o el daño originado. / Deuda. | Deuda moral. / Cargo de conciencia por un error."³⁰

Subsidiario, ria: "del lat. subsidiarius, 1. adj. Que se da o se manda en socorro o subsidio de alguien. 2. adj. Dicho de una acción o de una responsabilidad: Que suple a otra principal."³¹

En materia tributaria la responsabilidad que se desprende fuera de quien no sea el contribuyente, siempre resulta ser solidaria, esto significa que solventara el total del adeudo, sin embargo es preciso aclarar que también hay matices en cuanto a la prelación al momento de ejecutar el cobro, puesto que la autoridad puede, o bien: hacerle el requerimiento a ambos deudores a la vez, o primero uno y agotado este primer recurso, acudir al segundo para solventar el pago de la deuda, tomando en cuenta lo antes mencionado podemos clasificar a la responsabilidad respecto a la prelación en el cobro de dos maneras:

Responsabilidad solidaria:

En esta responsabilidad se encuentran los dos sujetos al mismo nivel respaldando la deuda, así que ambos tanto el contribuyente en si por ser el

³⁰ Cabanellas, de Torres Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, 11va. ed., Buenos Aires, Argentina, Heliasta, 1993, p. 280.

³¹ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=YZcMx6y>

generador de la carga fiscal, como el responsable por solidaridad, pueden pagar indistintamente y disolver la obligación o puede ser requerido el pago total de la deuda a ambos en cualquiera momento indistintamente.

Responsabilidad subsidiaria:

En este caso también existen dos sujetos responsables de una carga fiscal pero la diferencia es que el responsable solo responde hasta por la medida en que incurra en irresponsabilidad el contribuyente, además de que no se puede recurrir a exigir el pago al responsable subsidiario sino hasta que se haya agotado la gestión de cobro con el contribuyente original y este resulte insolvente total o parcialmente, en tal caso el responsable subsidiario responde solamente por el monto que el contribuyente no haya cubierto.³²

Estas dos denominaciones de los sujetos pasivos solidarios resultan importantes al momento de solventar la carga tributaria por vías legales, puesto que el matiz que se le da en cuanto a la prelación del pago por incumplimiento del contribuyente, hace necesario conocer la calidad del deudor solidario antes de recurrir a este en segunda instancia de ser el caso; al respecto Arrijoa define al sujeto pasivo obligado subsidiariamente, como:

“Aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico, generador de tributos o de contribuciones y a la que la

³² Cfr. Delgadillo Gutiérrez, op. cit., p. 116.

ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias, en los mismo términos que al sujeto pasivo obligado directo.”³³

De tal modo que este sujeto no es el responsable directo de la generación del crédito fiscal pero tiene conocimiento de su creación o existencia debido al desempeño de sus funciones, ya que por regla general se trata de un fedatario o funcionario público, facultado por Ley para autorizar, certificar o autenticar determinados actos jurídicos que con su realización generaran a favor del Estado créditos fiscales, dichos actos son llevados a cabo por voluntad del contribuyente, pero por intervenir en estos actos el responsable subsidiario queda obligado a cerciorarse del cálculo y pago correcto y oportuno de los tributos, ya que así lo obliga la norma legal.

Antes de concluir, pongamos de ejemplo, la compraventa de un bien inmueble, donde el comprador debe cubrir el impuesto sobre adquisición de inmuebles, y por su parte el vendedor debe cumplir con determinados impuestos como son, el pago del impuesto predial y el impuesto sobre la renta; sin embargo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en adelante nombraremos como LISR, establece en las siguientes fracciones de su Artículo 93 lo siguiente:

Artículo 93.- “No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XIX. Los derivados de la enajenación de:

a) La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público. Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del

³³ Arrijoja, Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22va. ed., México, Themis, 2014, p. 176.

impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo...”³⁴

Así las cosas, de coincidir con este supuesto el comprador quedara exento de pagar dicho impuesto. Aunque por otro lado, el pago de ISR será responsabilidad del comprador de darse el caso que el precio de venta sea por lo menos 10% menos del valor del avalúo, esto debido a que el Artículo 217, del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que, se generara un impuesto sobre la renta por adquisición contra y a cargo de quien compra tan barato, dicho impuesto será de 20% sobre la diferencia entre el precio de venta y el del avalúo, además de que en este mismo Artículo se exponen algunas excepciones por las que no se obliga al fedatario público a realizar el cálculo de dicho impuesto;³⁵ con este ejemplo podemos apreciar las variables que se pueden presentar en la aplicación de la Ley, de modo que los auxiliares del Estado como son los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, en las negociaciones en que den fe deberán de tomar en cuenta todas las disposiciones legales necesarias para calcular los respectivos impuestos de los sujetos involucrados, ya que legalmente están obligados a cubrir el remanente que los contribuyentes no hubiesen saldado y del cual ellos son responsables subsidiarios en el ejercicio de sus funciones, en la práctica la postura más común de los fedatarios en caso de duda legal es cobrar al responsable solidario o al contribuyente el máximo impuesto posible, para no tener problemas con el fisco.

³⁴ Artículo 93, *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, en su versión electrónica, al 16/02/2017 en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

³⁵ Cfr. Artículo 217, del *Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, documento en formato PDF, disponible al 16/02/2017 en la página electrónica: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LISR_060516.pdf

1.3.2.4.- LOS TERCEROS.

Antes de comenzar es preciso esclarecer la siguiente definición:

*Tercero, ra: "del lat. tertiarius. adj. Que media entre dos o más personas. / m. Persona que no es ninguna de dos o más de quienes se trata o que intervienen en un negocio de cualquier género."*³⁶

En este apartado trataremos el tema de aquellos sujetos que sin asumir una responsabilidad solidaria, ni subsidiaria, intervienen en la relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, ya por que requieren desligarse de alguna obligación que les impone la norma legal, o porque con la aplicación de esta, ven menoscabados sus derechos por la relación que guardan respecto de alguno de los integrantes de la relación jurídica tributaria, o por cualquiera otra situación donde la Ley contemple derechos u obligaciones a cargo de ellos, y por esto les permite concurrir legalmente.

En la práctica hay innumerables situaciones en las que pueden llegar a intervenir los terceros, uno de estos supuesto lo encontramos en el procedimiento de embargo, en donde la autoridad fiscal para hacer efectivo un crédito fiscal que ya es exigible y el importe de sus accesorios legales, primeramente le requerirá el pago al deudor correspondiente, y si este no prueba haber efectuado dicho pago en el acto, la autoridad fiscal procede inmediatamente a efectuar un embargo que garantice la deuda y sus accesorios, sin embargo en la vida practica puede llegar a acontecer que en el mismo día, el deudor haya recibido la visita en su domicilio fiscal de un conocido, o hasta puede darse el caso que sea un repartidor de comida a domicilio o un vendedor itinerante de cualquier otro producto, o cualquiera otra persona extraña al

³⁶ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=ZX6JZWO>

establecimiento, la que por estar en el lugar al momento de efectuarse dicho embargo resulte afectado en sus bienes, en tal situación la Ley prevé que cualquier tercero afectado por un acto administrativo, puede ejercer el procedimiento de revocación para reclamar o hacer valer algún derecho o desligarse de las obligación que pesen sobre sus bienes, así lo establece el Artículo 128 del CFF, de la manera siguiente:

Artículo 128.- “El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.”

El párrafo final del Artículo en comento se complementa con el contenido del Artículo 158 del mismo Código, en el cual se establece que no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor, de que un tercero es el dueño de los bienes a embargar.³⁷

Por su parte en el Artículo 89 del mismo Código encontramos otro ejemplo donde la Ley le impone responsabilidades a un tercero, por incurrir en algunos supuestos como pueden ser los de: asesorar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de una contribución, colaborar alterando la inscripción de cuentas o datos de la contabilidad o en la comisión de infracciones fiscales, sin embargo de llegar a manifestar por escrito ante la autoridad o a el contribuyente que la asesoría prestada puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales, la Ley exceptúa de dicha responsabilidad al tercero

³⁷ Cfr. Artículo 158, del *CFF vigente 2017*.

involucrado.³⁸ De tal manera que, aunque los sujetos mencionados en este Artículo sean extraños a la relación jurídica tributaria, están sometidos a las disposiciones fiscales como terceros responsables, por la relación que guardan con alguno de los sujetos que componen la relación jurídica tributaria.

Supongamos un tercer ejemplo, donde la autoridad conceda los permisos necesarios a una empresa para la realización de actividades en el ramo textil, pero en el desempeño de sus actividades dicha industria vierta sus desechos químicos al drenaje público, afectando con esto a los vecinos del lugar, en este supuesto, el sujeto pasivo podrá satisfacer al pie de la letra con todos los requisitos formales y colmar todas las obligaciones fiscales que por Ley la autoridad le requiera, sin embargo, los sujetos que vean afectados su calidad de vida o sus derechos puede acudir ante las autoridades pertinentes en calidad de terceros, a solicitar que le sea revocado el permiso concedido a dicho contribuyente para la realización de sus actividades, y la autoridad tiene la obligación de prestar la debida audiencia y de resolver la petición conforme a las leyes y los diferentes tratados que México tenga celebrados, pudiendo en determinado momento modificar o extinguir una relación jurídica tributaria que en un origen no contravenía ninguna disposición legal.

Es importante que citemos respecto al tema de los terceros, la siguiente tesis que versa sobre los recursos que pueden promover tanto los responsables como los terceros de la relación jurídica tributaria, donde se aclara lo siguiente:

TERCERO EXTRAÑO AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. CUANDO NO SE TIENE DICHO CARACTER. Los terceros extraños a los procedimientos administrativos no están obligados a agotar los recursos consignados en las leyes ordinarias, antes de ocurrir al amparo. Esta tesis parte, fundamentalmente, de lo establecido en la fracción IX del artículo 107 constitucional en el sentido de

³⁸ Cfr. Artículo 89 del CFF vigente 2017.

que el amparo debe pedirse ante el juez de distrito cuando se trate de actos que afecten a personas extrañas al juicio; de aquí dedujo la corte que dichos terceros tienen expedita la vía de amparo y que no están obligados a hacer uso de los recursos que conceden las leyes ordinarias. ahora bien, si una persona es señalada en el procedimiento administrativo de ejecución como deudor del fisco federal y a ella están dirigidos, así como a sus bienes, los acuerdos que tienden a hacer efectivo el crédito fiscal, no puede de ninguna manera considerarse, por consiguiente, extraña al procedimiento administrativo, o sea al juicio de que habla la dicha fracción IX del artículo 107 constitucional, ni tampoco tienen valor sus alegaciones respecto a que no es el causante directo del impuesto, pues precisamente por no serlo y por estimarlo solo con el carácter de deudor solidario o indirecto, es que la autoridad administrativa inicia el procedimiento emplazándola previamente, de acuerdo con los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación. debe hacerse notar, para mayor claridad, que en estos casos, no tratándose de un tercero extraño al procedimiento administrativo, cual es, en términos generales aquel que es afectado en sus bienes por adeudos fiscales de otra persona, no se pretende que se agote el recurso a que alude el artículo 116 del Código Fiscal, en relación con la fracción IV del inciso 3o. del artículo 160 del propio ordenamiento, sino el similar establecido por la fracción I del citado artículo, ya que se trata de la determinación de la existencia de un crédito fiscal hecha por una dependencia de la secretaria de hacienda y crédito público. En suma, conforme a la jurisprudencia los terceros extraños a los procedimientos administrativos no están obligados a agotar los recursos ordinarios antes de acudir al amparo, pero no tienen ese carácter aquellas personas que, aun cuando no como deudores directos, son llamadas a dicho procedimiento cumpliéndose las exigencias de emplazamiento previo de que hablan los artículos 81 y 82 del Código Fiscal.”³⁹

La tesis anterior expresa de manera clara las ideas antes expuestas, dejando claramente definida la separación entre el sujeto responsable solidario o indirecto de la relación jurídica tributaria y el tercero extraño.

A manera de conclusión en la siguiente página estructuramos un cuadro comparativo donde se sintetizan los dos tipos de responsabilidades, así como el tema de los terceros:

³⁹ Tesis 801935, *Semanario Judicial de la Federación*, sexta época, vol. XCIII, 2da parte, p. 24, disponible formato PDF al 16/02/2017 en la página: <http://ius.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/801/801935.pdf>

RESPONSABLE SOLIDARIO.	RESPONSABLE SUBSIDIARIO.	LOS TERCEROS.
Implica una obligación conjunta de una pluralidad de sujetos sobre una misma deuda, de tal modo que la exigibilidad se extiende a otros sujetos distintos del deudor principal.	En esta la obligación opera sólo de manera residual, al cumplimiento de una condición, que es la de que el deudor principal no pague.	No forman parte de la relación jurídica tributaria, pero por alguna razón de hecho o de derecho se ven involucrados porque la Ley así se los permite o se los impone.
La exigibilidad del pago a los deudores solidarios surge simultáneamente para ellos y para el deudor principal, por lo que si existen varios responsables solidarios se podrá dirigir indistintamente contra cualquiera de ellos el total de la deuda.	La exigibilidad del pago a los deudores subsidiarios sólo es procedente cuando la Administración ha intentado infructuosamente cobrar al deudor principal o es su caso responsable solidario.	Concurren o intervienen en dicha relación según los derechos u obligaciones que la Ley les conceda, y pueden interponiendo los recursos y medios de defensa legal establecidos a su favor.
Siempre tiene su origen en las condiciones que la Ley prevea, o bien, cuando es asumida por la persona de manera voluntaria.	Implica que el deudor tiene el deber de responder, pero únicamente si el obligado principal no lo hace.	Lo que la Ley no les prohíba les está permitido, en tal caso si por propia voluntad, un tercero quiere, puede sufragar el pago de tributos de un tercero.
Puede iniciarse proceso de cobro contra el deudor solidario, sin que el proceso de cobro al deudor principal haya fallado.	No puede iniciarse proceso de cobro contra el deudor subsidiario, sino cuando esté demostrado, que la labor de cobro en contra del deudor principal ha sido fallida.	No requieren agotar los recursos legales ordinarios, pueden ejercer el juicio de garantías indistintamente si lo desean.

1.4.- FORMAS DE EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Iniciaremos este apartado precisando el significado de los siguientes vocablos:

Forma: “del lat. *forma* / f. Conjunto de requisitos externos o aspectos de expresión en los actos jurídicos. / f. Conjunto de cuestiones procesales en contraposición al fondo del pleito o causa. / en debida forma: loc. adv. Conforme a las reglas del derecho y prácticas establecidas.”

Extinguir: “del lat. *exstinguere*. 2. tr. Hacer que cesen o se acaben del todo ciertas cosas que desaparecen gradualmente. / 3. prnl. Dicho de un plazo o de un derecho: Acabarse, vencer.”

Tributario, ria: “del lat. *tributarius*. 1. adj. Perteneiente o relativo al tributo. / 2. adj. Que paga tributo o está obligado a pagarlo. U. t. c. s.”⁴⁰

Como anteriormente analizamos, el nacimiento de una relación jurídica tributaria impone a las partes involucradas, conocer el momento en que esta nace, saber la forma en que se van desarrollando los derechos y las obligaciones de las mismas, así como los medios y el momento en que se puede llegar a extinguir dicha relación, todo esto para brindarle la certeza jurídica necesaria a los involucrados en dicha relación.

⁴⁰ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=IEvo12v> así también en la página: <http://dle.rae.es/?id=HNBJj0h> y por último en la página: <http://dle.rae.es/?id=acPcRqA>

Respecto de las obligaciones que se crean en la relación jurídica tributaria, estas se clasifican en dos tipos, por un lado las obligaciones formales y por el otro las obligaciones sustantivas, las primeras exigen del sujeto pasivo un deber o conducta de hacer, no hacer o tolerar, este tipo de obligaciones vienen precedidas de un mandato legal, por lo que se satisfacen cumpliendo los actos u omisiones que la Ley impone, ya sea por ejemplo, la presentación de una declaración, la corroboración material de que se ha realizado el hecho generador, la recepción de una inspección de autoridad competente, entre otras, de tal modo que una vez satisfecho el requerimiento legal a que dio origen dicha obligación formal llega a su fin también esta. Ahora bien, respecto a las obligaciones sustantivas, estas consisten en satisfacer un dar de carácter pecuniario y de manera excepcional en especie, estas obligaciones pueden llegar a terminarse de dos formas, a saber, bien sea por que se da su cumplimiento o por que acontece su extinción. Por cumplimiento sucede cuando se entrega el bien material requerido, por extinción se presenta cuando se dan los diversos medios o procedimientos por virtud de los cuales un tributo deja de existir jurídica y económicamente hablando.

Llegado este punto resulta importante mencionar que, a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal Común, en cuanto no aparezcan explícita o implícitamente derogadas por disposiciones existentes en el Derecho Tributario, y que no se refieran a elementos esenciales, infracciones y delitos; una vez aclarado esto, podemos continuar con el análisis de las distintas formas en que se puede llegar a finiquitar la llamada obligación sustantiva, que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo o responsable solidario de los tributos.

1.4.1.- EL PAGO.

Antes de entrar en materia mencionaremos la siguiente definición:

Pago: *"Entrega de un dinero o especie que se debe."*⁴¹

Por su parte, el Artículo 2062 del Código Civil Federal, mismo que en adelante llamaremos CCF, define al pago de la siguiente manera:

Artículo 2062: *"Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido."*⁴²

En materia fiscal, el pago es la entrega de una prestación debida en dinero o en especie, producto de una obligación tributaria a cargo de persona física o moral, el cual deberá ser entregado ante la instancia correspondiente, en el plazo y con las formalidades establecidas por Ley, es en la práctica el medio más usual en que el fisco logra la obtención de recursos para cubrir el gasto público, es por esto que algunos tratadistas le catalogan como la forma de cumplimentar la obligación sustantiva por antonomasia, mencionemos además que la Hacienda Pública logra por medio de su cumplimentación, que el sujeto pasivo realice otras obligaciones fiscales no cuantificables, como son las de inscribirse en el RFC, presentar avisos, etc. enseguida procederemos a realizar su análisis.

Elementos personales o subjetivos del pago:

El acreedor, sujeto activo:

El llamado sujeto activo es la autoridad hacendaria, conocida comúnmente como el fisco en cualquiera de sus versiones, o bien los organismos autónomos auxiliares, esto depende del tipo de crédito tributario de que se trate, como lo

⁴¹ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=RS8DaQl|RSFJVnK|RSG5c7b|RSJNvsr>

⁴² *Código Civil Federal*, mismo que en adelante llamaremos CCF, vigente al 16/02/2017 en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccf.htm>

establece el segundo párrafo del Artículo 4º, del CFF cuyo contenido es el siguiente:

“La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”

Una cualidad necesaria para ser sujeto activo es la de tener la debida competencia, entendida esta como, el conjunto de facultades jurídicas necesaria para cobrar los tributos, entiéndase por esto, los poderes o atribuciones con que cuenta un órgano u organismo público para actuar, acatándose con esto la garantía de legalidad, dicha garantía obliga a la autoridad a estar facultada para llevar a cabo la recaudación y tener claramente especificados en Ley los tributos que pueden exigir. En la práctica, suele ocurrir que tratándose de contribuciones que para su administración estuvieran regidas por un convenio de participación, llegamos a encontrarnos con que son las autoridades locales las que recaudan las contribuciones federales, esto gracias al fenómeno de la autorización.

El deudor, sujeto pasivo:

El contribuyente es el obligado prioritario al pago de sus tributos, en segundo lugar como analizamos anteriormente, estarán todos aquellos obligados por la norma legal, como son los retenedores, los sustitutos, los responsables, los representantes y demás responsables solidarios que se mencionan en el Artículo 26 del CFF, por último agregaremos que además está facultado a pagar las contribuciones por el hecho de no prohibirlo la Ley, todo aquel interesado en saldar la deuda existente con el fisco, como lo establece el Artículo 2065 del CCF, ya sea que el deudor original lo conozca, lo apruebe o ninguna de las dos cosas, como igualmente por supletoriedad lo establece el Artículo 2067 del CCF, ambos de aplicación supletoria.

El objeto, elemento material del pago:

Como sabemos la objetivo principal de la obtención de los tributos es allegarse de recursos monetarios para invertirlos en el funcionamiento del

Estado, por esto el dinero es en la generalidad de los casos, el objeto por medio del cual se sufraga primordialmente la obligación sustantiva, aunque este no es el único medio permitido para satisfacer dicha obligación, además la Ley le permite al sujeto pasivo, poder cumplir sus obligaciones fiscales liquidas, entregando una cosa en específico, lo que se conoce como pago en especie, como así está establecido en el Artículo 20 de nuestro CFF al mencionar lo siguiente:

Artículo 20.- “Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate...”

Y continúa en su penúltimo párrafo mencionando lo siguiente:

“...El Servicio de Administración Tributaria, previa opinión de la Tesorería de la Federación, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.”

Por su parte el CCF en su Artículo 2063 establece que:

“El deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas. Esta cesión, salvo pacto en contrario, sólo libera a aquél de responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos.”

El pago en especie es una forma peculiar de finiquitar los adeudos fiscales y como tal debe cumplir con los requisitos que la norma legal exige, a este respecto la Ley del Sistema de Administración Tributaria en los Artículos 7A y 7B, establece que es procedente esta forma de pago para aquel artista que realicen obras plásticas y que quiera saldar sus deudas con el fisco entregando al Servicio de Administración Tributaria, al que denominaremos en adelante SAT, una parte de su obra, la cual sea representativa de la producción que hubiese realizado en los últimos tres años, para esto deberá de someterla a la consideración y selección de un comité integrado por personas expertas en artes plásticas, ante quienes el artista tendrá un plazo de tres meses para satisfacer las observaciones que le hagan, una vez transcurrido el plazo y no sea aceptada

la obra que el creador pone a consideración a este comité, se entenderá tácitamente que el autor opta por realizar el pago en efectivo.⁴³

Continuando con el análisis del pago, en la doctrina se establecen determinados principios inherentes a este, como son los siguientes:

Principio de identidad:

Implica que una vez que el particular calcula sus obligaciones por vía de su declaración o bien por que la autoridad competente, ejerciendo su capacidad de determinación, calcule los créditos fiscales que deba pagarle el particular, esta determinación de lo debido, ha de ser satisfecha exactamente como sea estipulada y no de otra forma. De tal manera que si la deuda fiscal es de dinero el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes, salvo que sea así convenido.

Principio de integridad:

Por virtud de este principio, la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. De tal suerte que mientras esto no suceda se sigue generando la obligación accesoria del pago de intereses moratorio (recargos) por las cantidades insolutas, y la deuda se considera incumplida para efectos del procedimiento coactivo de cobro.

Principio de indivisibilidad:

Este principio, lo encontramos establecido en el Artículo 2078 del CCF el cual establece lo siguiente:

Artículo 2078.- “El pago deberá hacerse del modo que se hubiere pactado; y nunca podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de ley.

Sin embargo, cuando la deuda tuviere una parte líquida y otra ilíquida, podrá exigir el acreedor y hacer el deudor el pago de la primera sin esperar a que se liquide la segunda.”

⁴³ Cfr. Artículos 7A y 7B, de la *Ley del Servicio de Administración Tributaria*, al 16/02/2017 en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93_171215.pdf

Los requisitos de forma, tiempo y lugar del pago.

El requisito formal del pago:

Como hemos mencionado el pago debe realizarse en moneda nacional y excepcionalmente en moneda extranjera pero además el mencionado Artículo 20 del CFF establece que se aceptarán como medio de pago de las contribuciones y aprovechamientos, los siguientes medios económicos: a) principalmente el efectivo; b) los cheques tanto certificados, de caja o personales así como las tarjetas de crédito y débito; c) los cheques del mismo banco en que se efectúe el pago, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y d) la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación; los giros postales, telegráficos o bancarios, como también la transferencia electrónica de fondos, en los términos que permita el Banco de México y cualquiera otro medio de pago que de conformidad con las reglas de carácter general expida el SAT.

El requisito temporal del pago:

La época del pago es el plazo o momento establecido en la norma legal para cumplimentar la obligación tributaria principal, este se computará a partir de la apertura del plazo legal, una vez transcurrido el periodo de pago voluntario en los plazos señalados por la Ley se inicia la posibilidad del cobro por la vía ejecutiva mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, el Artículo 6º del CFF establece los plazos para los pagos de la siguiente manera:

Artículo 6o.- “[...] Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos 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 período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

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

Respecto de aquellas contribuciones que las autoridades fiscales lleguen a determinar como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, esto en el entendido de que el sujeto obligado haya omitido hacerlo, así también los demás créditos fiscales que no tengan un plazo específico de pago, el Artículo 65 del CFF establece que estas contribuciones deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios dentro de los 30 días siguientes a aquél en que hayan surtido efectos para su notificación, excepto si se tratara de los créditos fiscales determinados en los términos del Artículo 41, fracción II del mismo Código, en cuyo caso el pago deberá de realizarse antes de que transcurra el plazo señalado en dicha fracción. Es importante mencionar que, para realizar el cómputo de los plazos no se deberán de tomar en cuenta los días inhábiles, los de asueto y los descansos oficiales, como lo establece el Artículo 12 del mismo Código.⁴⁴

El requisito espacial del pago:

Respecto al lugar del pago, en párrafos anteriores citamos el Artículo 4°, del CFF, el cual establece que los ingresos de la Federación deberán ser recaudados por conducto de Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o por las oficinas que dicha Secretaría autorice, de tal modo que para ejercer sus funciones de recaudación la misma se auxilia de las instituciones financieras que para tal fin autoriza; en la práctica resultan ser los Bancos las instituciones auxiliares más comúnmente requeridas para recibir los tributos, ya sea por medio de transferencias electrónicas, pago directo o cualquier otro medio que la Ley permita como forma de pago de las contribuciones, aunque de manera excepcional, los impuestos puede ser pagados en las oficinas recaudadoras de la propia Secretaria o en las oficinas de los Organismos Fiscales Autónomos.

Toda esta amplitud de posibilidades y medios para que el contribuyente pueda pagar sus contribuciones, va en miras a brindarle a este las mayores

⁴⁴ Cfr. Artículo 12, del CFF, vigente 2017.

facilidades, así por ejemplo, al contribuyente le resultara más fácil acudir a los bancos a cumplir con el pago de sus impuestos que si fuera solamente atendidos por la Secretaria de Hacienda, y además siendo auxiliada por otras entidades, los empleados del fisco no tienen que lidiar directamente con el contribuyente al momento de la recaudación de los tributos, lo que resulta en una recaudación más limpia.

En la práctica podemos encontrar una infinidad de clasificaciones del pago, dependiendo del punto de vista de cada autor y desde la perspectiva que este sea analizado, de tal modo que podríamos aportar diferentes clasificaciones, así podemos hablar de pagos como el pago liso y llano, de lo debido, de lo indebido, de una cantidad mayor a la debida, el realizado por un error de hecho: o por un error de derecho, el pago de lo indebido, el hecho en garantía, o bajo protesta, el pago provisional, el pago definitivo, el pago de anticipos, y un sin número de clasificaciones doctrinales. Sin embargo en cualquier clasificación siempre estará presente la naturaleza esencial del cumplimiento de la obligación sustantiva, que es la de dar, también en cada una de las leyes reglamentarias respecto de cada contribución están establecidas diferencias de forma, tiempo y lugar para cumplir con la obligación sustantiva.

Anteriormente al referirnos al pago en especie comentamos una de las formas peculiares de finiquitar el pago, toca ahora que comentemos otros tipos de pagos peculiares. Para iniciar hablaremos del llamado pago extemporáneo, que es aquel en el que se entera la deuda fuera del plazo legal, este puede tener su origen en una prórroga de la autoridad, o en la mora del deudor, al respecto de este tipo de pago el CFF menciona en su Artículo 73, lo siguiente:

Artículo 73.- "No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito."

En la práctica existen dos formas de contribuir con el pago extemporáneo:

El pago espontáneo:

Este se realiza cuando no haya mediado requerimiento alguno de la autoridad hacendaria, y el contribuyente presenta su pago fuera del plazo estipulado por la Ley.

El pago a requerimiento:

Resulta a consecuencia de la excitativa que hace la autoridad fiscal al contribuyente mediante un mandamiento de ejecución.⁴⁵

Lo anterior ejemplifica como la autoridad utiliza los medios a su alcance para incitar a que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales de manera voluntaria aún fuera de tiempo, puesto que legalmente ya pesa sobre el deudor moroso una deuda extra por recargos, pero como vimos en el anterior Artículo se exime de su pago por haber cumplido de manera espontánea.

Otra forma peculiar de pago a comentar es aquel en que la autoridad concede que se cumpla en plazos previa solicitud por escrito por parte del contribuyente. Como sabemos el objetivo principal del fisco es recaudar los tributos en tiempo y forma, de manera práctica, y sin que esto le genere gastos mayores, pero acepta que proceda el pago a plazos siempre y cuando, el sujeto obligado cubra las garantías necesarias para asegurar que cumplirá con su obligación.

Otro medio por el que un contribuyente pueden acogerse a la modalidad del pago en plazos, resulta del concedida por medio de una resolución de carácter general, como una prerrogativa que busca impedir que se afecte o bien porque ya se haya afectado, la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así también en caso de catástrofe sufrida por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias, es en esas situaciones que la Ley faculta al

⁴⁵ Cfr. Margáin, op. cit., p. 285.

Ejecutivo Federal para que según lo establece el Artículo 39 del CFF, el Mandatario pueda:

“...II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales,... a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.”

En estos casos excepcionalmente el contribuyente no requiere de la autorización expresa de la autoridad hacendaria. Sabemos de antemano que un contribuyente moroso, bien puede serlo por caso fortuito o fuerza mayor, sin embargo hay contribuyentes de por si incumplidos, con este tipo de contribuyentes de no ser porque la Ley impone cubrir las garantías necesarias, al fisco le resultaría más oneroso conceder esta prerrogativa, pues si el deudor llega a atrasarse en sus mensualidades o de plano dejara de cumplirlas, el procedimiento económico coactivo de cobro estaría en la total inseguridad, de tal modo que ya existiendo una garantía de por medio, el fisco se asegura de que, de una forma u otra se llevara a cabo el cumplimiento la obligación tributaria existente.

Resulta evidente que la figura del pago se nutrió del Derecho Civil en su parte fundamental, aunque posteriormente en el Derecho Fiscal se ha desarrollado por cuenta propia, esto con miras a asegurar la recaudación de los impuestos, por supuesto no podría ser de otra forma ya que los impuestos son un asunto de interés primordial para el buen funcionamiento del Estado. También corroboramos que la Ley permite la figura del pago a plazos sin la aprobación de la Hacienda Pública, solo en aquellos casos en que se haya dañado o se pudieran llegar a dañar el tejido social, ya sea como consecuencia de actos humanos o bien producto de sucesos de la naturaleza, de esta manera el constituyente se aseguró de que las necesidades del Estado no se vean afectadas por causa de dichas situaciones sociales, pero también, respetando los principios del Derecho Tributario, sean tomadas en cuenta las necesidades que puede llegar a tener el cúmulo de los gobernados en estos casos.

1.4.2.- LA CONDONACIÓN.

Iniciaremos este apartado aclarando la siguiente definición:

Condonación: “del lat. *condonatio*, -ōnis. f. Acción y efecto de condonar, mismo que a su vez proviene del lat. *condonāre*. tr. Condonar: Perdonar o remitir una pena o una deuda.”⁴⁶

La condonación fiscal tiene su origen en la figura de la remisión de la deuda de la que hace mención el CCF en su Artículo 2209 al disponer que cualquiera puede renunciar y remitir en todo o en parte su derecho a las prestaciones que le son debidas, excepto claro, en aquellos casos en los que la Ley prohíba hacerlo.⁴⁷ Por otro lado el CFF hace referencia a dos clases de condonación, la de tributos y la de multas, enseguida citaremos los dos Artículos en que se mencionan estas figuras y procederemos a su análisis.

Artículo 39.- “El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias...

...Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.”

Artículo 74. “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

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

⁴⁶ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=ACH1zeT>

⁴⁷ Cfr. Artículo 2209, del CCF, vigente 2017.

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

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

La condonación solo procederá cuando la Ley así lo permita, puesto que como anteriormente analizamos, la facultad del sujeto activo para requerir las contribuciones y sus accesorios busca solventar las necesidades propias del Estado, por lo cual a su vez se constituye en una obligación de interés público para este, y a la cual no puede renunciar sin que medie disposición legal que expresamente se lo permita.

Puede llegar a ser criticable que la condonación de contribuciones sea una medida de carácter general, puesto que de esa manera abarca tanto a los contribuyentes cumplidos como también a los incumplidos, violando con esto algunos principios tributarios, como por ejemplo los contenidos en la fracción IV, del Artículo 31 Constitucional. Por otro lado la condonación de multas resulta ser más específica, esto debido a que es resuelta a petición de parte, de tal forma que la autoridad puede valorar discrecionalmente las circunstancias del caso en lo particular con plena libertad de análisis de la situación, e incluso en su decisión puede tomar en cuenta los motivos que se tuvieron para aplicar la imposición, además, es importante mencionar que debido a que no procede ningún tipo de impugnación contra esta, la negativa de su procedencia o su concesión parcial no da posibilidad de causar algún agravio al particular y de que este se inconforme, toda vez que no significa una nueva reducción en sus bienes o su ingreso.

Para finalizar, hemos esquematizado el siguiente cuadro de ideas, acerca de la condonación de contribuciones y la condonación de multas, sintetizando lo hasta aquí expuesto:

CONDONACIÓN DE CONTRIBUCIONES:	CONDONACIÓN DE MULTAS:
Es facultad discrecional del Ejecutivo Federal concederla.	Concederlas es facultad discrecional, exclusiva de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.
La condonación puede ser total o parcial, incluyendo sus accesorios.	La condonación puede ser total o parcial.
Procede por contribuciones de manera generalizada a un grupo determinado de sujetos pasivos y nunca a título individual.	Puede proceder a título individual o general por multas que se hayan impuesto únicamente por violación a las disposiciones fiscales.
Solo procede cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte: la situación de un lugar del país, una rama o actividad, la producción o venta de productos, la realización de una actividad, así también en caso de catástrofe sufrida por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.	Solo procede contra resoluciones que hayan quedado firmes y contra las que no proceda ningún otro acto administrativo de impugnación.
Deberá hacerse mediante resoluciones de carácter general, que señalen: las contribuciones a que se refiere, el monto o proporción de los beneficios, los plazos en que se conceda, y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.	La solicitud de condonación de multas, sólo dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se solicita y se garantiza el interés fiscal. Además de que no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la SHCP al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el CFF.

1.4.3.- EL ACREDITAMIENTO.

Iniciaremos este apartado mencionando que el término acreditamiento, deriva gramaticalmente de la palabra acreditar, la que a su vez se define en el diccionario como:

Acreditar: "tr. Hacer digno de crédito algo, probar su certeza o realidad. / tr. Com. Abonar / tomar en cuenta un pago. / Asentar una partida en el haber."⁴⁸

El acreditamiento es una figura jurídica utilizada por diversas disposiciones tributarias para hacer ajustes en el pago de las contribuciones, por dar un ejemplo, mencionaremos la Ley del Impuesto al Valor Agregado, misma que en adelante llamaremos la LIVA, la que en su Artículo 4º menciona lo siguiente:

Artículo 4o.- "El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate."⁴⁹

De tal manera que los requisitos esenciales que deben cumplirse para que el acreditamiento sea procedente, son la necesidad de que exista previamente

⁴⁸ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=0avwt3w>

⁴⁹ Artículo 4º, de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, misma que en adelante llamaremos la LIVA, vigente al 16/02/2017 y disponible en formato PDF en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

un traslado de dicho impuesto, así como el derecho personal de quien lo recibe a poder ejercerlo; sin embargo el contenido del Artículo anterior resulta ser ambiguo, ya que al mencionar en qué consiste el acreditamiento se hace mención de *los valores señalados en esta ley*, pero se omite mencionar cuáles son dichos valores.

La escritora Sonia Venegas considera que el acreditamiento no es una forma de extinguir la obligación tributaria sustantiva, sino que solamente se puede considerar un elemento extra para calcular el monto total a pagar, el cual tiene como única característica, ser un monto a reducir o sustraer en el cálculo del importe de la contribución.⁵⁰ Por su parte, para el Magistrado Esquivel Camacho, el acreditamiento es un mecanismo que busca determinar más acertadamente las contribuciones debidas, consistente en disminuir una cantidad pagada que la Ley reconoce como acreditable, a otra cantidad adeudada resultante de los cálculos señalados en la norma legal. Para este autor incluso, el acreditamiento es reconocido por la Ley como un derecho, no tratándose como en otros casos de un mero ajuste en el pago de la contribución, esto debido a que no basta que se realice el traslado y acreditamiento, sino que además se deben de reunir ciertos requisitos legales para su procedencia.⁵¹ Lo anterior queda sustentado en la parte final del Artículo 4º, de la LIVA, mismo que citamos dos párrafos atrás, y donde se menciona lo siguiente:

“El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión...”

⁵⁰ Cfr. Venegas, Alvares Sonia, *Derecho Fiscal, México*, Oxford University Press, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Abril 2012, p. 139.

⁵¹ Cfr. Esquivel, Camacho Victorino, *La figura del acreditamiento en el impuesto al valor agregado* p. 203, disponible al 16/02/2017 en: <http://www.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/lafiguradelacreditamientoenelimpuesto.pdf>

De tal manera que no es suficiente que se realice el traslado y el acreditamiento del IVA, sino que necesariamente se requiere que sea un derecho personal para que este proceda legalmente; en este impuesto por ejemplo, su acreditamiento proviene de demostrar que nos haya sido trasladado el IVA y que a su vez, somos sujetos del mismo impuesto.

Un buen ejemplo de la aplicación del mecanismo para llevar acabo el acreditamiento, lo podemos encontrar en la empresa, dado que ésta tiene a la vez, el carácter de contribuyente y responsable solidario auxiliar del fisco en la recaudación de impuestos, por lo cual debe desempeñar una serie de actividades dentro de su aparato administrativo orientadas a determinar los impuestos causados, recaudarlos, controlarlos y entregarlos al fisco, o en su caso trasladarlos al adquirente sea o no consumidor final, de tal manera como productora o adquirente de los bienes y servicios orientados al consumo que resultan ser el objeto del impuesto al IVA por ejemplo, ésta deberá de acreditar contra el impuesto que haya causado, el IVA que le hubiesen trasladado en sus adquisiciones y así determinar el impuesto a pagar y efectuar su entero ante la autoridad fiscal.

Es a través de la figura del acreditamiento, como el contribuyente obligado puede hacer el cálculo del pago de las contribuciones de manera justa, determinando exactamente la cantidad que le corresponde pagar, al restarle a esta previamente, aquella que se le trasladó, de manera que este ajuste puede dar lugar a tener que pagar el entero del impuesto, a no tener impuesto a cargo o incluso a tener un saldo a favor.

1.4.4.- LA COMPENSACIÓN.

Previo a iniciar este apartado, precisaremos la siguiente definición:

Compensación: "del lat. compensatio, -ōnis. 1. f. Acción y efecto de compensar, del lat. compensāre. / f. Der. Modo de extinguir obligaciones vencidas, dinerarias o de cosas fungibles, entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras. Consiste en dar por pagada la deuda de cada uno por la cantidad concurrente."⁵²

La figura de la compensación opera cuando la Hacienda Pública y el contribuyente confluyen respecto a una misma contribución con la calidad de deudores y acreedores recíprocos, donde además, dicha deuda es líquida y exigible, de tal modo que mutuamente se extinguirán las obligaciones de las partes hasta el límite de la deuda menor.⁵³ Una vez hecha la compensación en caso de existir un remanente, le queda expedito el poder de ejercer acción por el resto de la deuda a su poseedor.⁵⁴

El CFF en su Artículo 23 menciona los requisitos que se deben de cubrir para que pueda llevarse a cabo la compensación, resumiremos dicho Artículo de la siguiente manera:

La compensación se efectúa solo respecto de cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por medio de una declaración, de tal manera que al presentar esta, el particular podrá solicitar que sean compensadas las cantidades que tengan a su favor contra las que esté obligado

⁵² *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=A0b1BsS>

⁵³ Cfr. Margáin, op. cit., p. 287.

⁵⁴ Cfr. De La Garza, op. cit., p. 617.

a pagar por adeudo propio o por las cantidades que esté obligado a retenerle de terceros, además se requiere que estas cantidades deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación de bienes o servicios, y que sean recursos administrados por la misma autoridad con la que los pretende compensar, estas cantidades no deben de tener un destino específico, ni tampoco sus accesorios. Los requisitos anteriores parten de la necesidad de las autoridades hacendaria de identificar plenamente los créditos que se pretenden compensar, de manera que, al realizarse vía la declaración del particular, a Hacienda le es más fácil administrar y corroborar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

El procedimiento de la compensación es el siguiente: el contribuyente al presentar su declaración ante el fisco efectuara el cálculo actualizado de las cantidades que pretenda compensar, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a su favor, hasta aquel en que la compensación se realice, conforme a lo previsto en el Artículo 17-A del CFF, posteriormente dentro de los cinco días siguientes, el particular está obligado a presentar su respectivo aviso de compensación, acompañado de la documentación y de los formatos especiales que publica la Secretaria de Hacienda para evitar las posibles confusiones o deficiencia de datos en este trámite.

La compensación opera de oficio cuando la autoridad fiscal por motu proprio descuenta de las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir del Fisco por devoluciones o cualquier otro concepto, siguiendo los términos de lo dispuesto en el Artículo 22 del CFF, las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros cuando estos hayan quedado firmes por cualquier causa, esto independientemente de que dicha devolución hubiera sido o no solicitada.

Además, la compensación también podrá ser aplicada contra créditos fiscales que se hayan autorizado pagar a plazos; en tal caso esta deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse la misma, finalmente las autoridades fiscales le notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Es importante resaltar que en caso de que el particular efectúe una compensación sin que esta fuera procedente, el Artículo 23 del CFF establece que se causarán recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente en los términos del Artículo 21 del mismo Código, así también se actualizara la deuda por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta el periodo en que se cubra su pago.

Además de que, no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del Artículo 22 del mismo Código.

Para el SAT existe una tercera forma de compensar llamada universal, la cual:

“es el derecho que tienen los contribuyentes de restar las cantidades que tengan a su favor en un determinado impuesto federal de las cantidades que deben pagar por adeudos propios o por retención a terceros, aunque se trate de impuestos federales diferentes, excepto cuando se trate de impuestos que se causen por la importación de bienes o servicios, impuestos que sean administrados por autoridades diferentes e impuestos que tengan un destino específico...”

Sin embargo, es pertinente mencionar al respecto de esta compensación, que no procede de saldos a favor que se deriven de las siguientes contribuciones:

-Contribuciones federales (como son: las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, los derechos, los productos y los aprovechamientos).

-Retenciones de IVA.

-Compensación de IVA contra IVA.

-Saldos a favor de IEPS.

-Subsidio al empleo o crédito al salario pendiente.

-Diferencias a favor de asalariados.

-Crédito diésel.

-Suministro de agua para uso doméstico.

-Prescripción de créditos fiscales.

-Compensación de impuestos retenidos en exceso.”⁵⁵

La figura de la compensación otorga al fisco una práctica y económica manera de saldar deudas entre él y los particulares, cuando existen deudas recíprocas, liquidas y exigibles, es obvio que resultaría ocioso e injusto requerir el pago de un adeudo y que al mismo tiempo el deudor solicitara al acreedor el pago de los créditos que corren en su favor. Por lo cual resulta evidente que para llevar a cabo la compensación deberán existir saldos a favor y a cargo de una misma persona.

⁵⁵ *Compensación universal*, documento del SAT disponible al 16/02/2017 en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/devoluciones_compensaciones/Paginas/compensacion_universal.aspx

1.4.5.- LA PRESCRIPCIÓN.

Para iniciar mencionaremos la definición de los siguientes términos:

Prescripción: “del lat. *praescriptio*, -ōnis, *adquisitiva: usucapión. / extintiva: Modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley / f. Acción y efecto de prescribir.” misma que a su vez significa, Prescribir: “del lat. *praescribere*, 3. intr. Dicho de un derecho, de una acción o de una responsabilidad / 4. intr. Concluir o extinguirse una carga, obligación o deuda por el transcurso de cierto tiempo / 5. intr. Der. Adquirir un derecho real por el transcurso del tiempo en las condiciones previstas por la ley / 6. intr. Der. Dicho de un derecho o acción de cualquier clase: Extinguirse por el transcurso del tiempo en las condiciones previstas por la ley.”⁵⁶*

Si bien existen dos tipos de prescripciones, una de tipo positiva también llamada adquisitiva y otra negativa también llamada liberatoria, en materia tributaria la prescripción solo opera de manera negativa o liberatoria, de tal modo, por el transcurso del tiempo, tanto el sujeto activo como al sujeto pasivo pueden ser liberados de su obligación fiscal, sea esta de impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, por lo tanto, el acreedor ya no podrá cobrar lo que le corresponda.

El CFF regula esta figura jurídica en su numeral 146, a continuación analizaremos dicho Artículo, mismo que en su primer párrafo establece lo siguiente:

Artículo 146. “*El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo...*”

Como es de suponerse el acreedor necesariamente deberá tener conocimiento de la existencia de su derecho, de modo que cuando el crédito

⁵⁶ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=U5Vp4ez> así como en la página: <http://dle.rae.es/?id=U5UJqxU>

fiscal sea fijado por la autoridad, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, sin embargo cuando la determinación del crédito fiscal deba ser realizada por el contribuyente, éste deberá presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de cinco años para la prescripción del mismo y en caso de que no presente su declaración, el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración, como lo establece la parte final del Artículo en comento:

Artículo 146: "...El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

El plazo para que se configure la prescripción, en ningún caso, incluyendo cuando este se haya interrumpido, podrá exceder de diez años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido. En dicho plazo no se computarán los periodos en los que se encontraba suspendido por las causas previstas en este artículo..."

En el Artículo anterior se habla de la suspensión de la prescripción, ahora bien, el mismo Código, hace mención de la posibilidad de interrumpir la prescripción en otro de sus numerales, por lo cual, es necesario establecer la diferencia entre la interrupción y la suspensión; en la interrupción se reiniciarán los cómputos requeridos y en la suspensión el computo se parara, y continuara donde se quedó, cuando cese el motivo que dio pie a la suspensión de la prescripción, citamos a continuación el antepenúltimo párrafo del Artículo 22 del CFF, donde se hace mención a la interrupción de la prescripción de la siguiente manera:

Artículo 22.- “La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.”

Por lo que en el anterior Artículo se prevé la extinción, de la obligación que tiene el Estado de devolver las cantidades que deba a los contribuyentes, cuando estos sean negligentes y dejen pasar el transcurso del tiempo sin exigir que se les reembolse las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, ésta prescripción opera en los mismos términos que si se tratara de créditos fiscales.

Finalizando el análisis del Artículo 146 antes citado, el cual menciona en su último párrafo que la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales la podrá realizar de oficio la autoridad recaudadora, y también podrá hacerse a petición del particular,⁵⁷ con esto el legislador concede al contribuyente la oportunidad de solicitar se declare la prescripción, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda cobrar el crédito fiscal que ha prescrito.

Como analizamos, una vez que se determina el pago en cantidad líquida, la prescripción puede liberar tanto a la autoridad fiscal de la obligación de devolver cantidades pagadas en demasía o en forma indebida, como también al particular de cumplir con los impuestos y accesorios adeudados, de tal modo la prescripción busca brindar seguridad jurídica al obligado, ya que mientras pese cualquier tipo de deuda sobre él, estará indefinidamente constreñido por su acreedor, por lo que el legislador, estableció un límite de tolerancia razonable para que el acreedor ejercite su acción de cobro, y de transcurrir un tiempo excesivo en el ejercicio de su crédito lo sanciona con la pérdida de sus derechos.

⁵⁷ Cfr. Artículo 146, del CFF.

1.4.6.- LA CADUCIDAD.

Iniciaremos este apartado aclarando la definición del siguiente término:

*Caducidad: "f. Der. Extinción de una facultad o de una acción por el mero transcurso de un plazo configurado por la ley como carga para el ejercicio de aquellas."*⁵⁸

Para tener una definición acertada de lo que se entiende por caducidad en materia fiscal, es preciso mencionar la tesis que en materia administrativa, emitió el Poder Judicial de la Federación, misma que establece lo siguiente:

*"CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUANDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 67 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURÍDICAS. La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo)"*⁵⁹

Podemos sintetizar entonces que la caducidad, es una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado en la Ley, con la creación de esta figura jurídica se:

⁵⁸ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=6bK0IBp>

⁵⁹ Tesis 222451, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 222, disponible en formato PDF al 16/02/2017 en la página: <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/222/222451.pdf>

“pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afecten la seguridad jurídica de los particulares, al tener certeza que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades una vez transcurrido el término... expresado en la ley.”⁶⁰

El CFF determina los plazos necesarios para poder invocar la caducidad de facultades de la autoridad hacendaria, para poder determinarle al particular las contribuciones o los aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así también para imponerle sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, de tal manera el Artículo 67 de este Código, expone varios supuestos que requieren el transcurso de cinco años para invocar su caducidad, plazo que empezara a contar a partir del día siguiente a aquél en que:

“...I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el 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 constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora....

⁶⁰ *Diccionario Jurídico Mexicano*, ed. Histórica, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, t. 1, 2005, p.439.

“...En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracciones III, X y XVII de este Código, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente...”

Más adelante el mismo Artículo 67 menciona otros supuestos para los que se requiere el transcurso de diez años a fin de poder llevarse a cabo la caducidad, tales supuestos acontecen:

“...cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales...”

Finalmente el Artículo en comento aclara que la interrupción no procede respecto a la caducidad y que solo procederá la suspensión:

“...cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III, IV y IX del artículo 42 de este Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo

a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de integradora, calcule el resultado fiscal integrado en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de integrada de dicha sociedad integradora.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 de este Código para emitirla. De no emitirse la resolución, se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses o de siete años, según corresponda.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este Artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este Artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.”

Una vez que conocemos el contenido del Artículos 67, del CFF, podemos concluir que la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal por el simple transcurso del tiempo, el cual puede ser de cinco o diez años, según disponga la Ley para cada caso en concreto, así también, la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio.

Recordemos que a diferencia de la caducidad, la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente o de la autoridad hacendaria, por el transcurso de los cinco años que exige la Ley, y en caso de llegar a suspenderse dicho plazo, este solo podrá extenderse hasta un máximo de diez años, contados a partir de que se haga exigible el crédito fiscal o hubiese nacido el derecho a la devolución, dicho termino se reiniciara con cada

gestión de cobro que se le notifique al deudor o bien por el reconocimiento expreso o tácito que éste realice según lo dispone el Artículo 22°, del CFF.

De tal manera con lo aquí expuesto, presentamos el siguiente cuadro comparativo de ambas figuras:

PRESCRIPCIÓN:	CADUCIDAD:
Opera de manera liberatoria en favor del contribuyente, y para la autoridad tanto de manera adquisitiva como liberatoria.	Opera liberando al contribuyente de las facultades de la autoridad hacendaria que pesan en su contra
Se interrumpe por cualquier gestión de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.	No está sujeta a interrupción, solo se suspenderá hasta un máximo de 10 años, si llega a interponerse algún medio de defensa.
El termino para que opere es de 5 años, y en caso de la suspensión de este, se extenderá hasta un máximo de 10 años.	El termino para que opere es de 5 y 10 años, según lo disponga la Ley para cada caso.
El plazo para ejercerla comenzara a contar, a partir del día siguiente al en que se haga exigible el crédito fiscal o hubiese nacido el derecho a la devolución.	El plazo para que opere debe empezar a contarse a partir de los supuestos que establece el Artículo 67 del CFF.
Ya existe un crédito fiscal exigible o este ya fue pagado en exceso por parte del contribuyente, por lo que resultan ser cantidades determinadas en forma líquida.	Aún no se ha ejercido la facultad del fisco para determinar, o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal.
Podrá realizarla de oficio la autoridad recaudadora o también el particular puede solicitar la extinción de la acción de cobro.	Significa la extinción de las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias, así como de sus consecuencias y efectos.

CAPÍTULO 2.- LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

2.1.- SUS ANTECEDENTES.

Iniciaremos este apartado, esclareciendo los siguientes términos:

Acuerdo: “de acordar. / 1. m. Resolución que se toma en los tribunales, sociedades, comunidades u órganos colegiados. / 2. m. Resolución premeditada de una sola persona o de varias. / 3. m. Convenio entre dos o más partes. / 4. m. Reflexión o madurez en la determinación de algo.”

Conclusivo, va: “del lat. conclusivus. 1. adj. Que concluye o finaliza algo, o sirve para terminarlo y concluirlo.”⁶¹

Plantear los antecedentes de los acuerdos conclusivos remite a tocar el tema del trámite de la queja o reclamación, facultad de la que es competente la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, misma que en lo subsecuente llamaremos la PRODECON, la cual hace las veces de mediadora en dicho trámite. La queja hasta antes de la creación de los acuerdos conclusivos, resultaba ser el medio más práctico y accesible para lograr la solución de las controversias suscitadas entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, ya que no se requiere llevar la controversia ante una vía jurisdiccional, no se exigen formalismos legales y para que la autoridad reconsidere y modifique sus actos o criterios establecidos basta únicamente que sean tomadas en cuenta las recomendaciones que según el caso le haga llegar la PRODECON, dichas

⁶¹ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=0emgorl> así también en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=A9SGoxw>

recomendaciones no resultan obligatorias, y solo son vinculantes en atención a la buena fe de las partes que intervienen en el procedimiento. El fundamento legal de esta atribución lo encontraremos en el Artículo 5º de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, misma que en lo subsecuente llamaremos LOP, y donde se establece lo siguiente:

*Artículo 5o.- “Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: ...
III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades...”⁶²*

De la lectura de este ordenamiento concluimos que la queja no constituye un recurso o medio de defensa, es más bien una vía no jurisdiccional, de carácter flexible y naturaleza sumaria que al ser presentada por el contribuyente no suspende los plazos legales para impugnar el acto que dio origen a dicha reclamación. Por otra parte, según se desprende del contenido del Artículo 37 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la PRODECON, mismos que en adelante llamaremos LREASP, su tramitación lleva como finalidad:

“...conocer e investigar los Actos de Autoridad que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes a efecto de que las autoridades desistan de tales violaciones y los restituyan en el goce de sus derechos fundamentales. Asimismo, se podrán emitir recomendaciones públicas y proponer, en su caso, medidas correctivas a las autoridades fiscales involucradas. Igualmente,

⁶² Artículo 5º, de la *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, misma que en lo subsecuente denominaremos LOP disponible al 16/02/2017 en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lopdc.htm>

tienen como objeto denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa."⁶³

Como consecuencia de estos lineamientos, todo contribuyente que considere que son violentados sus derechos por cualquier acto emitido por una autoridad fiscal, independientemente de que el acto sea definitivo o no, puede iniciar la tramitación de una queja, presentando una solicitud directamente ante la oficina de la PRODECON, ya sea por escrito, de manera verbal, por medio de los formatos establecidos, o también por vía electrónica, posteriormente dicha Procuraduría analiza los datos aportados por el particular, para que pueda determinar si existen los hechos objeto de la Queja y Reclamación, además corrobora si este órgano es competente para conocer de la materia, y se cerciora que no se actualice alguna de las hipótesis legales o de procedimiento que impidan que la queja pueda proceder, una vez acreditados los actos, y posterior a su análisis, la PRODECON llega a emitir una recomendación pública dirigida a las autoridades involucradas donde precisara las medidas correctivas que a su parecer deban implementarse.⁶⁴

En la práctica habitual, la tramitación de la queja encontraba sus limitaciones cuando la autoridad fiscal se reservaba el derecho de aceptar o no las recomendaciones o sugerencias emitidas por la PRODECON, respecto de los resultados o apreciaciones derivados de sus facultades de comprobación fiscal, y en los cuales el contribuyente no estaba de acuerdo, de modo que en

⁶³ Artículo 37, de los *Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la PRODECON*, mismos que en adelante llamaremos LREASP, disponible al 16/02/2017 en: <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-LineamientosAtribucionesSustantivasProdecon.pdf>

⁶⁴ Cfr. *Procedimiento de Queja o Reclamación*, disponible al 16/02/2017 en: <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Servicios/QuejaReclamacion.pdf>

tales situaciones la autoridad se mostraba reacia a escuchar o dialogar acerca de sus funciones; había una predisposición de la autoridad fiscal para no permitir que por medio de la queja se intentaran involucrar, tanto el contribuyente como la PRODECON en la calificación de hechos de las auditorías que la autoridad realizaba, por lo cual ésta interponía el siguiente argumento, *déjame primero terminar la auditoría y después calificamos todo lo que PRODECON o el contribuyente solicite*. Por otra parte, solía acontecer en la práctica que la normatividad interna resultaba ser el mayor impedimento para que la propia autoridad, aun aceptando haber cometido errores, no pudiera actuar en consecuencia para subsanarlos.⁶⁵

En este contexto las autoridades hacendarias encontraron en la queja, un mecanismo no jurisdiccional de autocontrol y de autodepuración de sus actos, donde se podían resolver las controversias existentes sin que existiera alguna fuerza coactiva que la restringiera a cumplir dichas recomendaciones. Para la PRODECON la queja significó la forma de afinar su marco de acción para que en la negociación y el consenso resultara un defensor imparcial, eficaz y profesional, de los contribuyentes. Así también, con el procedimiento de queja los contribuyentes fueron adquiriendo confianza para resolver sus controversias en un medio no jurisdiccional, que les resultara expedito, gratuito e imparcial, todas estas características fueron aportaciones del procedimiento de queja y con esto se allanó el camino para buscar la creación de un instrumento más eficaz que consensará y diera solución de manera efectiva a los desacuerdos entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, fue así que se llegó a la creación de los llamados acuerdos conclusivos.

⁶⁵ Cfr. *Memorias del Foro Acuerdos Conclusivos, Solución anticipada de Procedimientos de Fiscalización*, p. 32, disponible al 16/02/2017 en la página: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones#memorias>

2.2.- FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

Para iniciar este apartado precisemos las siguientes definiciones:

Facultad -es: “del latín *facultas-atis*: capacidad, facilidad, poder; de *facul* y *facile*: fácilmente; de *facilitas-atis*: habilidad; de *faciles-*: factible; de *facio-is-ere*. *factum*: hacer. Significa el poder o la habilidad para realizar una cosa. El concepto jurídico de facultad indica que alguien está investido jurídicamente (por una norma de derecho) para realizar un acto jurídico válido, para producir efectos jurídicos previstos. El concepto facultad jurídica presupone la investidura o el facultamiento. Cuando alguien no está facultado para celebrar un determinado acto jurídico, el acto es nulo. Cuando no se está investido de la facultad correspondiente, el acto realizado no produce los efectos jurídicos deseados... Esta última circunstancia distingue radicalmente la facultad del Derecho Subjetivo: cuando no tengo derecho a entrar en determinado lugar y entro, mi acto no es nulo, es ilícito.”⁶⁶

Comprobación: “del lat. *comprobatío*, -ōnis.1. f. Acción y efecto de comprobar.” Y por otra parte, Comprobar: “del lat. *comprobāre*.1. tr. Verificar, confirmar la veracidad o exactitud de algo.”⁶⁷

En apartados anteriores analizamos como nuestro Sistema Jurídico Tributario establece la obligación del particular a realizar el cálculo de sus contribuciones debidas, como lo dispone el párrafo tercero del Artículo 6º del CFF de la siguiente manera:

Artículo 6º: “Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación...”⁶⁸

⁶⁶ Cfr. p. 1650, *Diccionario Jurídico Mexicano*, t. 2, op. cit.

⁶⁷ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=A3bordn> así también en la página: <http://dle.rae.es/?id=A3csXkj>

⁶⁸ Artículo 6º, del CFF, op. cit.

Sin embargo, dada la importancia que tiene para el buen funcionamiento del Estado la recaudación de los impuestos, la Ley le otorga al Fisco el poder necesario para que, de requerirlo investigue el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, dichas atribuciones también llamadas facultades de comprobación fiscal, encuentran su fundamento legal en lo dispuesto por el Artículo 42 del mismo Código, el que en su primer párrafo establece lo siguiente:

Artículo 42.- “Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:...”

De tal manera, el contenido del Artículo antes citado es trascendental para el desempeño de la actividad recaudatoria del fisco, puesto que es el fundamento legal de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y con él se logra cumplimentar el llamado principio de legalidad, el cual establece la máxima jurídica de que, *la autoridad sólo puede hacer lo que la Ley le faculta*, llegado este punto es importante no confundir entre las facultades de comprobación y las facultades de gestión, como lo aclara la siguiente tesis emitida por una sala del Poder Judicial de la Federación, que al respecto menciona lo siguiente:

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS. Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal está facultada constitucionalmente en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo ordenamiento supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Ahora, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, la prevista en el numeral 41, fracción I, del Código Fiscal de la

Federación vigente en 2010, por medio de la cual la autoridad fiscal requiere a los contribuyentes la presentación de los documentos por los cuales se acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en caso de no hacerlo, procederá a imponer la multa correspondiente con el objeto de controlar y vigilar el cumplimiento de dichas obligaciones. En cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se encuentran previstas en el numeral 42 del código tributario invocado, y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las citadas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.”⁶⁹

Por lo anterior concluimos que, las facultades de comprobación son el mecanismo por el cual la autoridad fiscal se cerciora o rectifica según se requiera, del cumplimiento eficaz de las respectivas obligaciones fiscales que pesan sobre todo contribuyente, y de igual manera indaga la posible comisión de algún hecho generador que le hubiesen omitido en las declaraciones. Para lograr esto, coteja el hecho generador con su respectiva declaración, verificando si el primero fue propiamente denunciado y certifica que la determinación respectiva se ajuste a lo que la Ley establece. En caso de que en la determinación de los impuestos no sean colmados los requisitos legalmente establecidos, la autoridad puede rectificar o corregir las omisiones en que incurrió el contribuyente y de ser necesario, calcular por cuenta propia los impuestos que le corresponda pagar a este. También puede hacer uso de sus facultades de comprobación para indagar sobre la posible comisión de delitos en materia fiscal para que pueda comunicárselos a la autoridad correspondiente. Por lo que en todo momento deberá ejercer estas facultades estrictamente sujeta a lo que la norma legal le establece.

2.2.1.- ARTÍCULO 42, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

⁶⁹ Tesis 2000798, 1a. CIII/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, I. VIII, mayo de 2012, p. 1094, disponible al 16/02/2017 en: <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/2000/2000798.pdf>

Previamente al análisis de esta fracción, aclararemos las siguientes definiciones:

Requerir: “*del lat. requirĕre. buscar, indagar, reclamar, exigir / 1. tr. Intimar, avisar o hacer saber algo con autoridad pública. / 2. tr. Reconocer o examinar el estado en que se halla algo. / 3. tr. Necesitar. / 5. tr. Inducir, mover a algo.*”

Revisión: “*del lat reβi'sjon, sustantivo femenino de la acción de revisar, y esta a su vez significa, Revisar: 1. tr. Ver con atención y cuidado. / 2. tr. Someter algo a nuevo examen para corregirlo, enmendarlo o repararlo.*”

Proporcionen: “*de proporcionar. de proporción: 2. tr. Poner en aptitud o disposición las cosas, a fin de conseguir lo que se desea. U. t. c. prnl. / 3. tr. Poner a disposición de alguien lo que necesita o le conviene. U. t. c. prnl.*”⁷⁰

Llegado este punto queda claro que sustentada en una disposición legal que así lo establece, la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las disposiciones tributarias a cargo del contribuyente; sin embargo en la práctica resulta evidente que no todos los gobernados personas físicas o morales se encuentran en las mismas circunstancias o aptitudes para ser sujetos a un método de revisión generalizada, de tal manera que para aquellos contribuyentes que ya sea, por las característica de su giro, la actividad que realizan, por su nivel de ingresos o cualquiera otra peculiaridad, le plantean dificultades o le imposibilitan a la autoridad fiscal la práctica de una visita domiciliaria eficaz, para ellos es que se han establecido en la Ley, instrumentos de revisión especializados, que buscan obtener resultados concretos a corto plazo, mediante la aplicación de procedimientos de revisión simplificados, ágiles y desprovistos de formalidades excesivas; uno de estos instrumentos de revisión es la llamada revisión de gabinete, por medio de la cual la autoridad fiscal con fundamentado en lo

⁷⁰ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=W6ed58O> a continuación en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=WOj4YsJ> así también en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=WOhBQZa> y por último en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=UObFf0T>

dispuesto por la fracción segunda del citado Artículo 42 del CFF, le solicita al contribuyente, responsables solidarios o terceros con el relacionados, que exhiban en su domicilio, establecimiento, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que sea efectuado dicho requerimiento, la presentación de su contabilidad, los informes, datos, o una parte de estos, para llevar a cabo su revisión y así determinar el cumplimiento eficiente de sus respectivas obligaciones fiscales, o bien, para determinar la naturaleza de las infracciones fiscales realizadas.⁷¹

En esta revisión la autoridad fiscal le solicita al contribuyente todos los informes, datos o documentos necesarios para que mediante la confrontación que haga de estos con los informes, datos de la contabilidad y documentos obtenidos de los terceros con el relacionados, se logre certificar su veracidad y legalidad, con la peculiaridad, de que esta labor se realizara en las oficinas de los auditores, es decir sobre la mesa de trabajo de la autoridad revisora, motivo por el cual este tipo de revisión es llamada de gabinete; al respecto el CFF establece que toda aquel requerimiento que realice la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación y que no se desahoguen dentro de la llamada visita domiciliaria quedara automáticamente excluidos de los lineamientos aplicables a esta, y será regulada por lo establecido en el numeral 48 de dicho Código.

Es necesario aclarar que la revisión de gabinete, es uno más de los actos administrativos que ejerce la autoridad, por lo que en lo referente a las formas en que se puede notificar a los gobernados el inicio de esta revisión, la primera fracción del Artículo 48, remite a lo establecido por el Artículo 134 del mismo ordenamiento, el cual a su vez establece que se pueden notificar los actos administrativos de manera personal, por correo certificado, mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, por correo ordinario, por telegrama, por estrados, por edictos, y por instructivo. Por último, menciona que el SAT

⁷¹ Cfr. Artículo 42, fracción II, del *CFF*, vigente 2017.

podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones, cumpliendo con las formalidades previstas en el CFF, en su caso, en los Tratados Internacionales, y siempre conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el SAT.⁷²

La segunda fracción del Artículo 48, establece que en la solicitud de revisión se indicará el lugar y plazo en que deban presentarse los documentos o informes, lo anterior se complementa con la siguiente fracción del mismo Artículo, en la cual se menciona que los comprobantes requeridos no podrán ser proporcionados por cualquier persona, sino que deberán ser proporcionados solo por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

Luego de la revisión y como resultado de la misma, la autoridad elabora un oficio de observaciones, en el que se hace constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que entrañen incumplimiento de las obligaciones fiscales de parte del contribuyente, este oficio necesariamente le deberá ser notificado a este, con las formalidades del Artículo 134 que anteriormente mencionamos. De igual manera, si de los documentos requeridos la autoridad no encontrara ninguna observación que hacer, se le notificara al contribuyente o a su representante legal la conclusión de esta revisión mediante dicho oficio.

El contribuyente o responsable solidario dispondrá de un plazo de 20 días contados a partir del siguiente en el cual se le notificó el oficio de observaciones, para presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos y omisiones que consten en el oficio de observaciones, o bien, podrá optar por corregir su situación fiscal; sin embargo, a falta de dichos documentos se tendrán por consentidos los hechos atribuidos al contribuyente o a su responsable solidario. Si la revisión de gabinete abarcó más de un ejercicio fiscal o fracción de éste, se ampliará el plazo 15 días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del término inicial de 20 días. El mismo Artículo 48 menciona que, tratándose de una revisión referente a las empresas

⁷² Cfr. Artículo 134, del *CFF*, vigente 2017.

multinacionales que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero este plazo será de dos meses, el cual por única vez podrá ampliarse un mes más a solicitud del contribuyente. Si al momento en que llegaran a determinarle el adeudo de las contribuciones revisadas, el contribuyente opta por corregir su situación fiscal dentro del plazo para desvirtuar hechos y omisiones, necesariamente debe presentar la forma de corrección fiscal y proporcionar copia de ésta a la autoridad revisora.

Para finalizar, el Artículo 48 aclara que cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal, ni desvirtúe los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, la autoridad emitirá una resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual le notificará en la forma, lugar y con los requisitos que son aplicables a la solicitud inicial y al oficio de observaciones antes señalado.

Por otro lado, el Artículo 50 del mismo Código, aclara que tanto para la revisión de gabinete como para la visita domiciliaria, la autoridad fiscal tiene un plazo no mayor a seis meses, a partir de que hubiese emitido su oficio de observaciones, para que emita la resolución correspondiente, mismos que serán contados, bien sea, a partir de los veinte días que se le conceden al común de los contribuyentes, o en caso de tratarse del impuesto sobre la renta de las empresas multinacionales que celebran operaciones con partes relacionadas en el extranjero a partir del plazo de dos meses que se le otorgaran a estas, estos plazos se le conceden al contribuyente para que logre corregir las observaciones que la autoridad haga de su situación fiscal según lo que marcan las fracciones VI y VII del Artículo 48 del CFF que anteriormente analizamos.

Respecto a los plazos para dar por finalizada la revisión fiscal, indistintamente de que se trate de una revisión de gabinete o de una visita domiciliaria, el Artículo 46-A del CFF establece que la autoridad tendrá un plazo máximo de doce meses para concluir cualquiera de dichas revisiones, plazo contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de aquellos contribuyentes que

integran el sistema financiero, así también los del régimen opcional para grupos de sociedades de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la LISR, en estos casos, el plazo será de dieciocho meses; o bien contribuyentes a los cuales la autoridad fiscal o aduanera le inicie una solicitud de información ante autoridades fiscales o aduaneras de otro país, o 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, donde el plazo será de dos años.

Por último, la suspensión de los plazos para concluir la realización tanto de una visita domiciliaria como de la revisión de gabinete acontece en los siguientes casos:

Por huelga se suspenderá hasta que esta termine; por fallecimiento del contribuyente hasta que sea designado un representante legal de la sucesión; en caso de que desocupe o no se localice al contribuyente en el domicilio legal que hubiere señalado, se suspenderá hasta que este sea localizado; en caso de que el contribuyente no atienda el requerimiento de datos informes o documentos que le formule la autoridad hacendaria respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, procederá una suspensión no mayor a seis meses contados desde el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento hasta el día en que este conteste, en caso de tratarse de dos o más solicitudes de información se sumaran los periodos sin que exceda de un año la suspensión; tratándose de la reposición del procedimiento el plazo se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente del mismo, sin exceder de un plazo de dos meses; y en caso de que la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del SAT.

En este orden de ideas, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interponga algún medio de defensa hasta que se dicte resolución definitiva del mismo.

Finalmente el Artículo 46-A establece que cuando las autoridades no levanten el acta final de visita, ni notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.⁷³

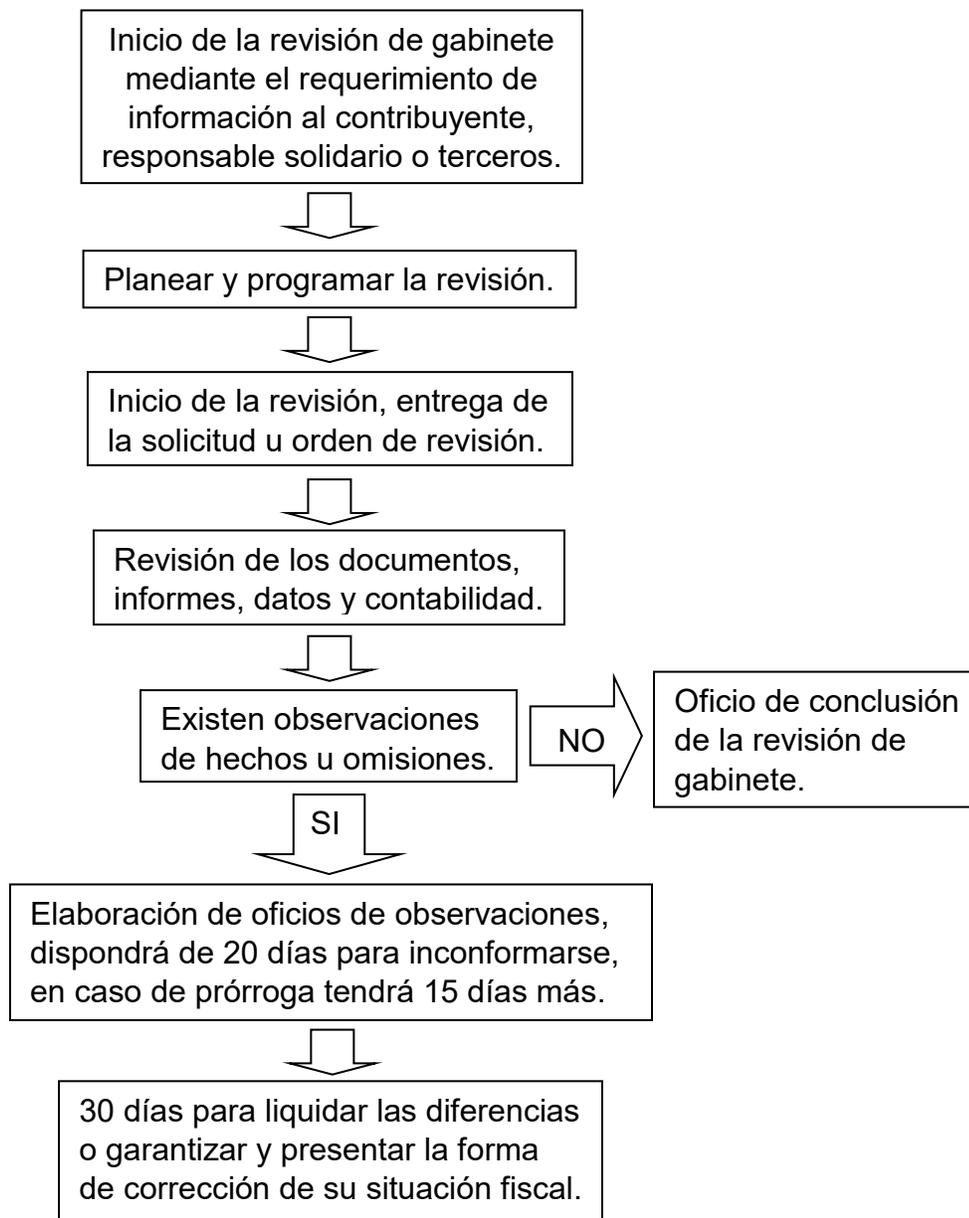
Así concluimos que, la revisión de gabinete inicia con la solicitud escrita, debidamente fundada y motivada, que emite la autoridad competente, en la cual, no sólo se expresa la categoría que se atribuye al gobernado a quien se dirige, sino también se aclara previamente cuál es la facultad ejercida, la información requerida, la denominación de las contribuciones y el período que va a ser revisado, además se debe indicar el lugar y plazo en los que deba proporcionarse dicha información.

Este requerimiento deberá ser notificado en el domicilio del contribuyente, de tal manera, que el gobernado está obligado a presentar en las oficinas del fisco los datos u documentos que le soliciten para que sean revisados, y como resultado de dicha revisión la autoridad redactara actas parciales o incidentales donde haga constar fehacientemente las observaciones, los hechos y las omisiones que hubiese encontrado y que impliquen incumplimiento de las disposiciones fiscales, para posteriormente concluir su revisión con la redacción de un acta final.

En caso de que la autoridad una vez concluida la revisión de los documentos presentados, no hubiese encontrado alguna observación que hacer, deberá mediante un oficio, informarle sus resultados y la conclusión del procedimiento al particular, todo lo anterior dentro de los plazos estrictamente establecidos por la Ley.

Con las ideas hasta aquí expuestas, realizamos un esquema del proceso general de la revisión de gabinete, mismo que aquí presentamos:

⁷³ Cfr. Artículo 46-A, del *CFF*, vigente 2017.



2.2.2.- ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Previo al análisis de la fracción correspondiente a este apartado, precisaremos el contenido de los siguientes vocablos:

Practicar: “2. tr. Usar o ejercer algo continuamente. / 4. tr. Ejecutar, hacer, llevar a cabo. *Practicar diligencias. Practicar una operación quirúrgica. Practicar un oficio.*”

Contabilidad: “de contable 1. f. Sistema adoptado para llevar la cuenta y razón en las oficinas públicas y particulares. / 2. f. Aptitud de las cosas para poder reducir las a cuenta o cálculo.”

Mercancía: “del it. mercanzia. / 1. f. Cosa mueble que se hace objeto de trato o venta.”⁷⁴

En este apartado analizaremos otro de los métodos con que cuenta la autoridad fiscal para verificar al contribuyente y asegurarse de que se cumplan las leyes tributarias, en lo referente a la visita domiciliaria, misma que encuentra su fundamento legal en la fracción tercera del Artículo 42 del CFF; como recordaremos la recaudación de contribuciones resulta ser de vital importancia para el buen funcionamiento del Estado, es por esto que la Ley le otorga prerrogativas al fisco para asegurarse de que los contribuyentes aporten las contribuciones necesarias para esto, al respecto la fracción tercera de este Artículo faculta al fisco para:

*“III.-Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.”*⁷⁵

Al respecto de una contradicción de tesis relacionadas con las fracciones II, III, y V del Artículo 42 antes mencionado, nuestro máximo tribunal resolvió esta, de la manera siguiente:

⁷⁴ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=TtAtLcR> así como en la página: <http://dle.rae.es/?id=ATHBe5x> y por último en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=Oyl46yk>

⁷⁵ Artículo 42, del CFF, op. cit.

“VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES APLICABLE TANTO A LAS QUE SE LLEVEN A CABO CON FUNDAMENTO EN LA FRACCIÓN III DE DICHO PRECEPTO, COMO A LAS QUE TENGAN COMO FINALIDAD VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES EN MATERIA DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 153/2007-SS, en sesión de 3 de octubre de 2007, determinó que la facultad de comprobación de las autoridades fiscales contemplada en la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las indicadas autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran, abarca a la revisión de gabinete, pero no se limita a ella, pues el requerimiento puede efectuarse para que la exhibición de la documentación se realice en el propio domicilio del gobernado. Ahora bien, el hecho de que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación prevea, en su fracción III, una facultad genérica para practicar visitas domiciliarias y, en su fracción V, la facultad de llevar a cabo específicamente las tendientes a verificar el cumplimiento de obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, entre otras, no es motivo para considerar que a estas últimas no les sea aplicable la indicada fracción II, ya que ésta no hace salvedad alguna en cuanto a las visitas domiciliarias que tengan como finalidad verificar algún tipo específico de obligaciones fiscales, además de que no existe razón para estimar que el supuesto que en ella se prevé no sea compatible con las visitas tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en materia de expedición de comprobantes fiscales.”⁷⁶

Por lo antes mencionado entendemos que la fracción III del Artículo 42 del Código en comento, se refiere a una facultad genérica para practicar visitas domiciliarias y a su vez la fracción V del mismo Artículo se refiere a llevar a cabo específicamente las facultades tendientes a verificar el cumplimiento de obligaciones relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, y solicitarle a los contribuyentes los comprobantes de solicitudes o avisos en materia del RFC, para la actualización de sus datos en dicho registro o en su caso, inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

⁷⁶ Tesis 168240, 2a./J. 173/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, diciembre de 2008, p. 295, disponible al 16/02/2017 en: <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/168/168240.pdf>

Ahora bien como sabemos, en el ejercicio de sus facultades de comprobación la autoridad está obligada a respetar los principios Constitucionales que protegen al gobernado, ajustando sus actos al marco legal establecido. Al respecto de la visita domiciliaria sabemos que esta se inicia, cuando la autoridad competente le realiza al contribuyente o responsable solidario un requerimiento de información, cumpliendo con los requisitos del numeral 38 del CFF, el cual establece que todo acto administrativo deberá constar por escrito en documento digital o impreso, en caso de ser en formato digital le será notificado de manera personal al involucrado o mediante buzón tributario y será transmitido al destinatario de modo codificado, además este documento tendrá que contener, la respectiva firma electrónica avanzada del funcionario competente; así mismo deberá de señalar quien es la autoridad que lo emite, el lugar y fecha de su emisión, además, deberá de estar legalmente fundado y motivado, expresando claramente la resolución, objeto o propósito de que se trate. Y en caso de ser varias las personas a quien vaya dirigido el requerimiento, se deberán señalar estas por su nombre o si se ignora este, deberá de contener los datos suficientes que permitan su identificación.⁷⁷

Cabe señalar que la autoridad revisora solo puede practicar la visita domiciliaria en el lugar o lugares señalados en la orden de visita. En caso de no encontrarse el visitado o su representante legal, se le dejará citatorio con la persona que se encuentre en el domicilio, para que el contribuyente espere al día siguiente a una hora determinada, con objeto de practicar la diligencia; por lo que, si después de recibir el citatorio el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio fiscal y conserva el domicilio anterior, la visita puede llevarse a cabo en ambos domicilios, tanto en el antiguo como en el nuevo, sin necesidad de expedir nueva orden o ampliar la existente, todo esto quedara asentado en el acta que se deberá levantar.

⁷⁷ Cfr. Artículo 38, del *CFF*, vigente 2017.

Si a juicio de los visitadores existe el peligro de que el visitado se ausente o realice maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, el visitador procederá a realizar el aseguramiento de la contabilidad.

Los visitadores deben identificarse al iniciar la visita con quien atienda la diligencia; además, le requerirán al visitado el nombramiento de dos testigos, quienes pueden aceptar o rechazar el cargo. Una vez designados los testigos por el visitado o por la autoridad, si estos se ausentan, renuncian a su cargo o voluntariamente desisten de este, podrán ser sustituidos en todo momento, en cuyo caso, el visitado podrá nombrar dos nuevos testigos, y de no hacerlo o estar impedidos para ello los que se hubiesen elegido, los visitadores podrán designar otros, todo lo anterior quedara asentado en el acta respectiva. Y es de referirse que la sustitución de testigos no invalida los resultados de la visita.

Los visitados en su domicilio fiscal, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita, tendrán la obligación de permitir a los visitadores, el acceso al lugar o lugares señalados en la orden de visita, así como mantener a disposición de estos, los bienes y mercancías que necesiten ser verificadas, además de los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio de almacenamiento de datos que guarde la contabilidad, así también de requerírsele, tendrá que auxiliar a los visitadores en el uso de los archivos electrónicos en que se contenga dicha información.

Es importante referir que, en caso de que el o los visitadores descubran bienes o mercancías en el domicilio del visitado, cuyas captura, tenencia, explotación, producción, importación o transporte, requieran de autorización previa o de dar manifestación de ellas a la autoridad fiscal, y el visitado no cuenten con el comprobante necesario, el visitador hará el aseguramiento de tales bienes y mercancías.

Finalmente respecto de las reglas de carácter general aplicables a la visita domiciliaria, el Artículo 45 del Código en comento menciona que toda copia certificadas de la contabilidad que la autoridad obtenga, deberá quedar asentada en un acta parcial, y en caso de haber obtenido copias de la totalidad de la contabilidad, el visitador podrá continuar posteriormente la revisión en sus oficinas o en el domicilio del visitado donde levantara el acta final, sin embargo en caso de que las copias solo sea de una parte de la contabilidad, procederá la suspensión temporal de la revisión, y la autoridad levantara un acta parcial en la que especificara los documentos de que obtuvo copias, para continuar la visita posteriormente, recabar los datos faltantes, y por ultimo redactar el acta final. Es importante aclarar que los visitadores no podrán secuestrar la contabilidad.⁷⁸

Del contenido de los Artículos anteriores concluimos que, la práctica de la visita domiciliaria requiere por principio de una orden de visita expedida por la autoridad fiscal competente, en virtud de la cual sea acreditada debidamente la personalidad del visitador, donde se autorice a este para que se presente en el domicilio del contribuyente, así también le será comunicado al visitado el objeto de dicha visita, y se le indicara que tendrá que contribuir con los elementos tanto formales como materiales que la autoridad le requiera para cumplir el objetivo de dicha revisión, en el transcurso de esta visita la autoridad redactara actas parciales y complementarias y concluirá con la redacción de un acta final.

Respecto al desarrollo de la visita en el domicilio del contribuyente, el Artículo 46 del Código en comento, establece ciertas reglas que deberán de cumplirse para llevar a cabo este tipo de revisión, a continuación referiremos el contenido de dicho Artículo.

El visitador hará prueba de lo que encontró en el transcurso de su visita levantando las actas parciales o complementarias correspondientes, en ellas hará constar todos los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto

⁷⁸ Cfr. Artículo 45, del *CFF*, vigente 2017.

de que tenga conocimiento en el desarrollo de su visita. También se consignarán en dichas actas hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, así también aquellos hechos u omisiones que conozca de terceros. En caso de desarrollarse la visita en dos o más lugares se levantará en cada lugar las actas correspondientes, cumpliendo con los requisitos establecidos y con la firma de sus respectivos testigos. En caso de que resulte imposible levantar dichas actas en el lugar de la visita, se le hará saber dicha imposibilidad al visitado o a quien reciba la diligencia, para que atienda la siguiente cita en las oficinas de la autoridad a fin de levantar las actas necesarias, excepto en el supuesto de que el visitado o quien la recibiera hubiese desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

El contribuyente tiene de plazo hasta antes del cierre del acta final para presentar los documentos, libros o registros contables o señalar el lugar en que se encuentren estos, siempre que este sea en el domicilio fiscal o en lugar autorizado para llevarla a cabo, además podrá aclarar si es que estos datos se encuentran en poder de alguna autoridad, para que de alguna manera logre desvirtuar los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior.

Incluso, cuando exista el peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la visita, los visitadores podrán asegurar la contabilidad en el lugar donde se esté desarrollando la visita, colocando sellos o marcas, sin embargo esto no deberá de impedir la realización de las actividades del visitado, y de ser necesario podrá dejarla en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia.

Por lo que se dará conclusión a la visita domiciliaria levantando un acta final, en el entendido de que en esta y en las actas parciales que le preceden están contenidas las conclusiones de la revisión. Y si al momento de realizar el acta final no se encuentra el visitado o su representante, se dejara citatorio para

concluir a hora determinada del día siguiente, si se negarán a firmar alguna de las actas alguno de los requeridos para esto, bastara con la firma de con quien se entendió la diligencia, de algunos de los visitadores, o de alguno de los testigos para dar validez al acta final, todo lo anterior deberá de quedar asentado en el contenido de esta acta, y de la cual se dejará copia al visitado. Es importante aclarar que la negativa a firmar o a recibir dicha copia no invalida el contenido y valor probatorio de la misma. Cabe señalar que una vez levantada el acta final no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Es importante mencionar que desde la redacción de la última acta parcial y hasta la redacción del acta final necesariamente deberá de transcurrir un periodo mínimo de veinte días, mismos que la Ley le concede al contribuyente para que dé encontrarle algún hecho u omisión que implique incumplimiento de las normas legales, este pueda corregir su situación fiscal o bien lograr contravenir o desvirtuar las observaciones de la autoridad. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente su aviso de corrección dentro del plazo inicial de veinte días.

La excepción al plazo anterior para corregir su situación fiscal acontece solo cuando se trate de empresas multinacionales que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero, las cuales tendrán un plazo mínimo de dos meses entre la redacción de la última acta parcial y la del acta final, plazo que podrá ampliarse por única vez, un mes más y solo a petición del contribuyente.

Para finalizar el Artículo 46 menciona en su fracción VIII, que si la autoridad llegara a encontrar que se cometieron violaciones formales dentro del procedimiento, es decir, que este no se ajustó a las normas aplicables y que por esto pudiera verse afectada la legalidad de la determinación del crédito fiscal, se le permite a la autoridad que de oficio y por única vez, pueda reponer el

procedimiento de la visita domiciliaria, solo a partir de la violación formal cometida.⁷⁹ Mencionaremos al respecto que esta atribución no violenta la garantía de seguridad jurídica ni de legalidad Constitucional, debido a que la autoridad hacendaria no actúa en un plano de igualdad frente al contribuyente, sino que esta investida del imperio necesario para asegurar el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias del mismo, en aras de proteger los ingresos necesarios para el buen funcionamiento del Estado.

Al respecto del plazo que la Ley establece para dar por terminada la visita domiciliaria, cabe recordar que serán los mismos que establece el Artículo 46-A respecto de la revisión de gabinete, por lo tanto, como vimos anteriormente, la autoridad tendrá un plazo máximo de doce meses para concluir la revisión domiciliada, plazo contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, este plazo tiene sus excepciones en el caso de:

Los contribuyentes que integran el sistema financiero, así también los del régimen opcional para grupos de sociedades de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la LISR, 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.

Y aquellos contribuyentes a los cuales la autoridad fiscal o aduanera les inicie una solicitud de información ante autoridades fiscales o aduaneras de otro país o 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, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que les sea notificado a dichos contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

⁷⁹ Cfr. Artículo 46, del *CFF* vigente 2017.

Así, la suspensión de los plazos para concluir la realización tanto de una visita domiciliaria como de la revisión de gabinete podrá darse, por huelga, fallecimiento del contribuyente, cambio del domicilio legal, porque no se localice al contribuyente en el domicilio señalado, o este no atienda el requerimiento de datos informes o documentos respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales que le formule la autoridad hacendaria, por la reposición del procedimiento, por algún impedimento para la autoridad que resulte de caso fortuito o fuerza mayor, o cuando los contribuyentes interpongan algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación.

El último párrafo del Artículo 46-A menciona que cuando las autoridades no levanten el acta final de visita, no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.⁸⁰

Resulta trascendente mencionar que el Artículo 47 del CFF menciona la posibilidad de que el contribuyente opte por dictaminar sus estados financieros por medio de un contador público autorizado, de manera que, cuando la autoridad corrobore que se cumplen todos los requisitos que al respecto impone la Ley para esto, la revisión domiciliaria deberá de concluirse anticipadamente, este hecho quedaran asentado en el acta respectiva.

En este sentido el Artículo 50 del mismo ordenamiento, establece que tanto para la revisión de gabinete como para la visita domiciliaria, el fisco tendrá un plazo no mayor a seis meses a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita, y cuando se trate de una revisión de gabinete deberán de ser tomados en cuenta los plazos a que hacen mención las fracciones VI y VII del

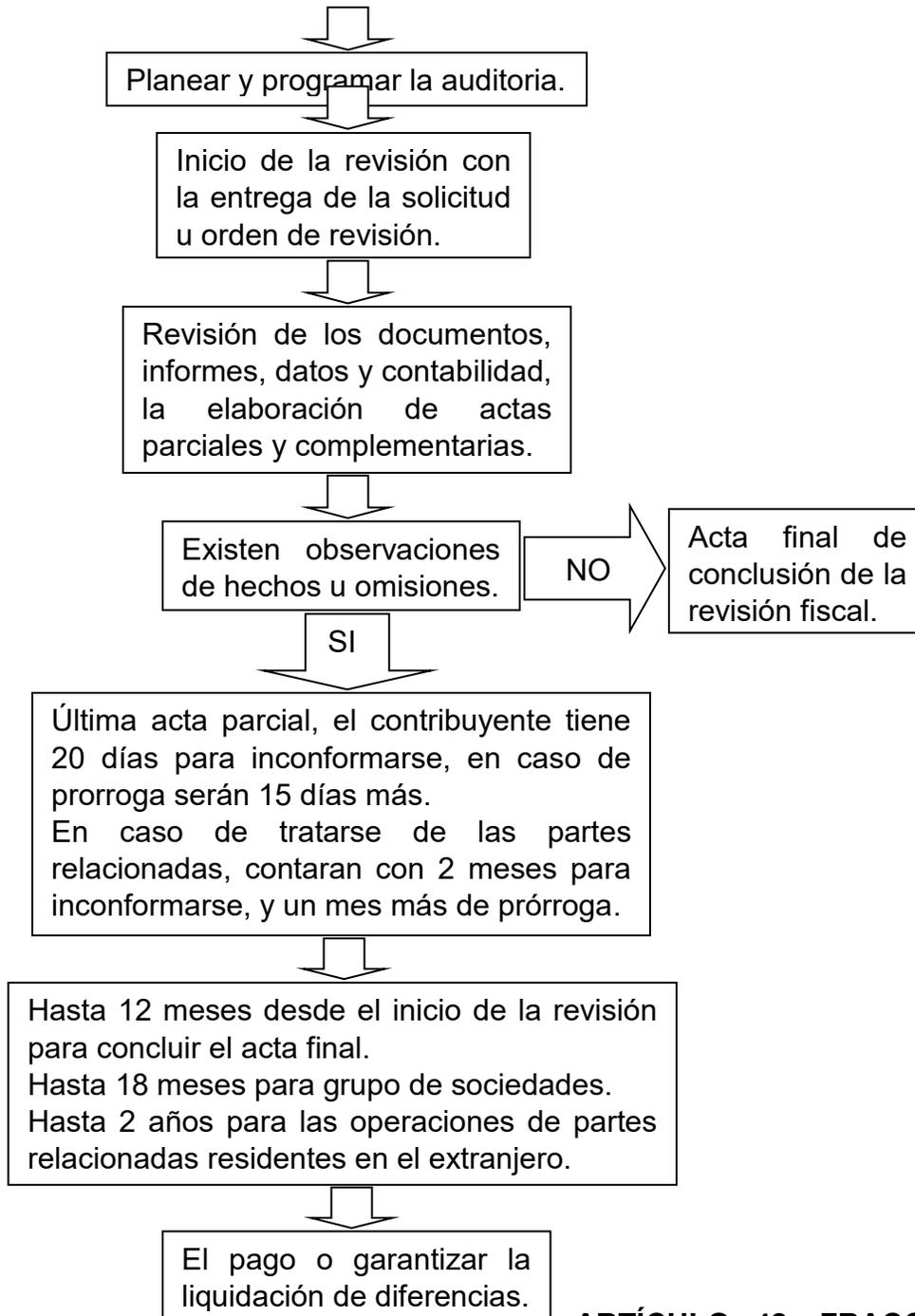
⁸⁰ Cfr. Artículo 46-A, del *CFF* vigente 2017.

Artículo 48 del CFF; de tal manera los seis meses será contados, bien a partir de los veinte días que se le conceden al común de los contribuyentes, o de los dos meses que se establecen en caso de que se trate del impuesto sobre la renta de las empresas multinacionales que celebran operaciones con partes relacionadas en el extranjero. Es en este plazo de veinte días o dos meses según corresponda, cuando el contribuyente podrá corregir las observaciones que la autoridad haga de su situación fiscal.

Para concluir diremos que, la visita domiciliaria es el medio de fiscalización más eficaz, por el cual se corrobora el exacto cumplimiento de las disposiciones tributarias, ya que se realiza directamente en el domicilio fiscal del contribuyente, de los responsables solidarios del mismo o bien, de los terceros con el relacionados. Así, la autoridad revisora puede tener acceso a cualquier elemento que le ayude a corroborar no solo el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del particular, mediante la revisión directa de los registros contables que incluyen datos, informes, así como las declaraciones y comprobantes de pago de contribuciones, bienes o mercancías que se encuentren en el domicilio fiscal, establecimientos o locales del contribuyente, sino que también, el que se haya presentado la solicitud o avisos al RFC, realizado la inscripción a este, que los envases de bebidas alcohólicas hayan sido destruidos, la debida expedición de comprobantes fiscales, la legal propiedad o posesión de mercancías, el uso correcto de marbetes o precintos, así también cualquier otro indicio físico a partir del cual, en caso de ser necesario la autoridad determinara las contribuciones omitidas, actualización, multas y recargos que le corresponda cubrir al obligado.

Con las ideas hasta aquí expuestas, presentamos el esquema sintetizado del proceso general de una visita domiciliaria:

Requerimiento de información al contribuyente, responsable solidario o terceros.
--



2.2.3.-

ARTÍCULO 42, FRACCIÓN

IX, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Para iniciar este apartado precisaremos las siguientes definiciones:

Medios Electrónicos: *“Cualquier dispositivo mecanismo, instalación, equipamiento o sistema que permite el uso, producir, almacenar o transmitir documentos, datos e informaciones, incluyendo*

cualquier red de comunicación abierta o restringida como radio, Internet, televisión, telefonía fija y móvil o cualquier medio electrónico físico como son discos, memorias, etc.”⁸¹

Análisis: “del griego. ἀνάλυσις análisis. / 1. m. Distinción y separación de las partes de algo para conocer su composición. / 2. m. Estudio detallado de algo, especialmente de una obra o de un escrito.”⁸²

Anteriormente se analizaron las facultades de la autoridad hacendaria respecto a la solicitud que realiza al gobernado, los responsables solidarios o los terceros con el relacionados para revisar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales; toca ahora analizar la llamada revisión electrónica, la que se realiza basado en la información y los documentos que ya obran en poder del Sistema de Administración Tributaria, debido a que fueron entregados estos datos previamente con fundamento en la disposición legal sustentada en la fracción IX del Artículo 42 del CFF, el cual menciona como sabemos, que para revisar que se cumplió con las disposiciones fiscales y, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, o para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades, las autoridades fiscales estarán facultadas para:

“IX.- Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.”⁸³

El desarrollo de la revisión electrónica se rige por lo dispuesto en el Artículo 53-B del CFF, a continuación realizaremos un desglose de éste:

En la fracción primera del citado Artículo se menciona que toda vez que la autoridad tenga conocimiento de la omisión de contribuciones y aprovechamientos o de otras irregularidades por parte del obligado, emitirá una

⁸¹ *Diccionario de Leyes*, The Law Dictionary, disponible al 16/02/2017 en la página: <http://espanol.thelawdictionary.org/medios-electronicos/>

⁸² *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=2Vga9Gy>

⁸³ Artículo 42, fracción IX, del CFF, vigente 2017.

resolución provisional y en caso de que se derive algún pago de crédito fiscal además le anexara un oficio de preliquidación a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, todo lo anterior sin que la autoridad este obligada a notificarle al gobernado que se le ha iniciado la realización de una revisión electrónica, sino hasta el momento en que éste sea notificado.

Esta resolución emitida por la autoridad se considerara definitiva en el supuesto de que el obligado acepte su contenido y entere el crédito fijado, o bien cuando aun inconformándose no logre desvirtuar los hechos e irregularidades de la resolución provisional. Es importante acotar que al ser notificado el contribuyente, el responsable solidario o el tercero con el relacionado, la autoridad le informara que tiene un plazo de 15 días hábiles para manifestar lo que a su derecho convenga, y para proporcionar las pruebas y documentación tendente a desvirtuar las irregularidades detectadas o para que pueda acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución, de tal manera que si el contribuyente acepta cubrir lo establecido en el oficio de preliquidación, al aceptar los hechos que se hicieron de su conocimiento, dispondrá del plazo antes mencionado para corregirse, mediante el pago de las contribuciones y aprovechamientos omitidos junto con los accesorios, en cuyo caso gozará del beneficio de pagar una multa reducida, equivalente al 20% de las contribuciones adeudadas.

En el caso de que el obligado decida aportar pruebas y toda vez que la autoridad las reciba y las analice, esta podrá de ser necesario proceder de dos maneras:

En un primer supuesto, efectuara un segundo requerimiento al contribuyente dentro del plazo de diez días siguientes, contados a partir de la recepción de las pruebas aportadas, y concederá al contribuyente otros diez días a partir de que este reciba el segundo requerimiento para que atienda dicha petición, suspendiéndose los plazos que estén corriendo en su contra.

En un segundo supuesto, de requerirlo la autoridad podrá solicitar información y documentación que obre en poder de un tercero, hecho que deberá de notificarle al obligado dentro de los diez días siguientes a haber realizado la solicitud al tercero, en este caso se suspenderán los plazos que corran en su contra por un máximo de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, donde podrán suspenderse los plazos hasta por máximo dos años.

Una vez que el contribuyente o el tercero relacionado aporte la información solicitada, y exhibidas las pruebas con que contaba el contribuyente, y en su caso desahogadas las periciales necesarias, la autoridad fiscal contara con un plazo máximo de 40 días hábiles para determinar los respectivos créditos fiscales en contra del contribuyente.

Si dentro de los quince días que se le conceden al contribuyente para lograr desvirtuar con argumentos y pruebas, los hechos, omisiones e irregularidades contenidos en la resolución provisional, y por cualquier motivo, sea ignorancia, falta de asesoría, o cualquier otro impedimento, este no presenta los argumentos y/o pruebas para desvirtuar las aseveraciones de la autoridad fiscal, perderá el derecho a hacerlo con posterioridad, entonces se volverán definitivas las cantidades determinadas en el oficio de preliquidación y se dará inicio a la ejecución de los créditos fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Finalmente el último párrafo del Artículo en comento aclara que en el proceso relativo a una revisión electrónica no se realizara ninguna gestión o trámite de manera física, en el domicilio del contribuyente, o en las oficinas de la autoridad fiscal, ya que absolutamente todo el trámite se hará de manera electrónica, concretamente a través del buzón tributario y por los medios digitales designados.⁸⁴

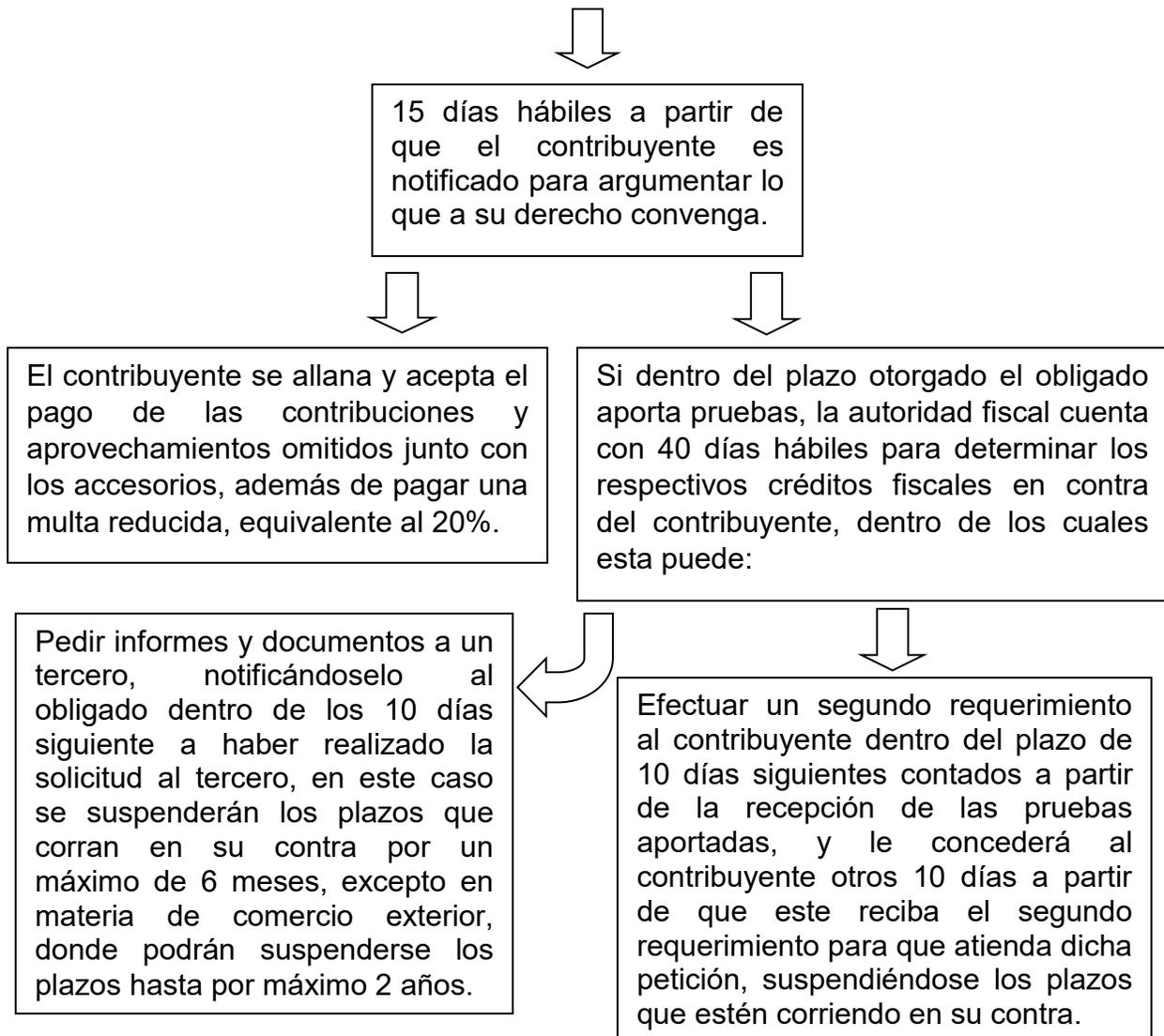
⁸⁴ Cfr. Artículo 53-B, del *CFF* vigente 2017.

Así, concluimos que las pruebas que sustentan el cálculo de créditos fiscales a favor del fisco, producto de una revisión electrónica que la autoridad le realice a un particular, necesariamente deberán de ser desvirtuadas por el contribuyente, ya que en caso de no hacerlo, la resolución que se tenía por provisional, se volverá definitiva y en consecuencia, las cantidades determinadas en el oficio de preliquidación se tendrán que pagar o se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Bajo este contexto, si bien el penúltimo párrafo del Artículo 42 del CFF establece que el gobernado podrá solicitar a la PRODECON, le asista de manera presencial al momento de acudir a las oficinas de las autoridades fiscales, el mismo Código establece al respecto de la revisión electrónica, que el contribuyente debe realizar cualquier trámite y aportar las pruebas que estime pertinentes por los medios electrónicos que la Ley establezca, sin exceder del plazo establecido o de lo contrario se perdería cualquier derecho para hacerlo con posterioridad, situación por demás delicada que obliga a la autoridad hacendaria a motivar claramente el por qué ha considerado que el contribuyente ha omitido alguna obligación, fundamentando los datos con que cuenta, mismos que la llevaron a emitir dicha resolución, lo anterior para no violentar el derecho del gobernado a poder contraargumentar lo conducente en el plazo que le concede la Ley para ello, y así poder ejercitar una defensa efectiva.

A modo de síntesis de lo hasta aquí expuesto, realizamos el siguiente esquema del proceso general de una revisión electrónica:

La autoridad emite una resolución provisional y en su caso le anexara un oficio de preliquidación a cargo de los contribuyentes.
--



2.3.- HECHOS U OMISIONES Y LAS RESOLUCIONES PROVISIONALES.

Previamente a este apartado mencionaremos las siguientes definiciones:

Omisión: “*del lat. omissio, -ōnis. / 1. f. Abstención de hacer o decir. / 2. f. Falta por haber dejado de hacer algo necesario o conveniente en la ejecución de una cosa o por no haberla ejecutado. / 3. f. Flojedad o descuido de quien está encargado de un asunto.*”

Provisional: “*de provisión.1. adj. Que se hace, se halla o se tiene temporalmente. / Lo provisorio es algo que tiene un carácter temporal determinado. Su temporalidad es limitada, tiene la pretensión de mantenerse en el tiempo como algo no duradero.*”⁸⁵

Día a día los contribuyentes aportan a la base de datos del fisco valiosa información, bien cuando expiden comprobantes fiscales digitales por internet, con su declaración de impuestos, su declaración informativa de operaciones con terceros, cuando hacen uso de la tarjeta de crédito en los sistemas informáticos, realizan depósitos bancarios para el pago de bienes y servicios, o por cualquier otro tramite que lleven a cabo en el Sistema Financiero Nacional, mismo que al estar vinculado al SAT le ayuda a este a monitorear el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los mismos, con todos estos datos la autoridad fiscal puede saber cuánto ganan, cuánto les retiene su patrón por concepto de impuestos, cuántos comprobantes fiscales digitales por internet emitieron en un periodo determinado, y muchos otros datos, con los cuales puede detectar automáticamente discrepancias respecto de algún rubro contable, por ejemplo podría ser que en una cuenta bancaria se llegaran a facturar por medio de tarjeta de crédito desembolsos mayores a los que se tienen registrados legalmente como ingresos, esta o cualquier otra irregularidad en la contabilidad de un contribuyente, llevara a la autoridad fiscal a iniciar una revisión electrónica

⁸⁵ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017, en la página: <http://dle.rae.es/?id=R2nYfW0> así también en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=UUUuOLG>

más detallada a la base de datos que previamente se generó respecto del mismo, y en caso de encontrarle evidencias de hechos u omisiones de sus obligaciones fiscales, del pago de sus contribuciones y aprovechamientos, o de la comisión de algún delito fiscal, la autoridad emitirá una resolución provisional donde le hará saber al particular que fue sujeto a una revisión electrónica por parte del fisco, y que producto de esta, se le requiere para que aporte más datos a fin de esclarecer su situación fiscal o bien, en determinados casos si después de practicada la revisión, a juicio de la autoridad hacendaria dichas omisiones generaron una deuda, la resolución provisional se acompañara de un oficio llamado de preliquidación a cargo del particular.

En la resolución provisional la autoridad competente hace mención de las infracción legales encontradas, citando los hechos u omisiones que observo y que sirvieron de sustento para realizarle un requerimiento al particular, lo anterior a fin de otorgar a este, la oportunidad de defenderse ante el cálculo de créditos fiscales que le pudiera llegar a determinar el fisco, además debe satisfacer la debida fundamentación y motivación de su resolución, para darle la oportunidad al contribuyente a desvirtuar estos hechos u omisiones, respetando su derecho a ser escuchado antes de que pueda aplicarle el procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, aquello que es provisional, en este caso nos referimos a la resolución provisional, ésta lo es, porque se encuentra a la espera de una decisión para transformarse en permanente, no resulta algo definitivo debido a que tiene una característica que

la convierte en insatisfactoria o insuficiente, de tal manera, una cosa que era provisional con un simple cambio puede pasar a ser definitiva, se trata entonces, de un adjetivo que actúa siempre en relación con el tiempo y que subraya exclusivamente un aspecto de temporalidad, una vez aclarado lo anterior, continuemos con el tema. Como sabemos, cuando la autoridad fiscal emite una resolución provisional en espera de que el obligado a ello la conteste, por Ley deberá de fundar y motivar las razones que la llevaron a requerir que le aclaren las observaciones realizadas por este medio. Ahora bien, si dentro del plazo concedido para ello, el contribuyente no desvirtúa el contenido de dicha resolución, bien sea por falta de asesoría, ignorancia o error, o si aun intentándolo no logra aportar lo que a su derecho convenga, dentro del plazo que tiene para hacerlo, no significara necesariamente que hubiese aceptado el contenido de dicho escrito, sin embargo la llamada resolución provisional, sin haber modificado su contenido se tornara en definitiva, de tal manera que atenedos a lo que aclara el diccionario, no podemos decir que la resolución se hubiese perfeccionado solo porque la contraparte no objeto de la manera pertinente su contenido, por esto suponemos que dicha resolución no resulta ser provisional, ya que desde su emisión la autoridad estaba segura de su proceder y de que lo contenido en ella era perfectamente legal. Estamos por lo tanto ante un requerimiento formal de pago producto de un hecho u omisión que fue previamente certificado en su base de datos, por lo cual consideramos que el apelativo de provisional está de sobra, ya que desde un principio se trata de una resolución definitiva condicionada a las pruebas de descargo que en legítima defensa pueda aportar el contribuyente.

2.3.1.- TIPO DE HECHOS.

Corresponde ahora que analicemos los hechos contenidos en la llamada resolución provisional, pero antes precisaremos el siguiente término:

Tipo: "del lat. *typus*, y este del gr. *τύπος* *týpos*. / 1. m. Modelo, ejemplar. / 2. m. Símbolo representativo de algo figurado. / 3. m. Clase, índole, naturaleza de las cosas. / 4. m. Ejemplo característico de una especie, de un género, etc."⁸⁶

Anteriormente analizamos como la responsabilidad fiscal que recae en el contribuyente o en un tercero con el relacionado no sólo implica un dar o entregar al fisco las cantidades que representan los créditos fiscales o contribuciones adeudadas, sino que además de esto, la Ley impone otro tipo de obligaciones, como la de hacer, no hacer o tolerar; de tal manera, los sujetos antes mencionados podrían resultar obligados a por ejemplo: hacer la retención del entero o parte del impuesto a cargo de un tercero y entregarlo al fisco; a llevar una contabilidad relativa a obligaciones fiscales propias o ajenas ajustadas a las Leyes de la materia; o a colaborar con el fisco proporcionándole los elementos necesarios para su propia fiscalización o la de alguien más y en general, a cumplir con todos aquellos actos o conductas tipificadas por el texto legal como obligatorias.

En este orden de ideas, el Artículo 27 del CFF establece las obligaciones fiscales que deben cumplir tanto las personas físicas como las morales toda vez que comienzan a trabajar en una actividad para la cual la Ley establece requisitos; la primera obligación es la de inscribirse en el RFC y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio fiscal y en general, sobre su situación fiscal. Ya posteriormente se generaran una serie de obligaciones según sean las actividades a realizar por parte del contribuyente, como puede ser las obligaciones de mantener actualizados sus datos en el RFC, de llevar una contabilidad y presentar sus declaraciones periódicamente, de informar al Fisco el momento en que se abra una cuenta a su nombre en alguna de las

⁸⁶ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017, en la página: <http://dle.rae.es/?id=ZpMjpMC>

entidades del sistema financiero o en alguna de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser comprobadas, aquellas personas físicas o morales que estén obligadas a expedir facturas electrónicas por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban tienen la obligación de solicitar su firma electrónica avanzada a la autoridad correspondiente. Además de las obligaciones antes mencionadas, a determinados contribuyentes les son aplicadas obligaciones extras ya por la peculiaridad de sus labores o bien para hacer posible su control fiscal.⁸⁷

Una vez que recordamos algunas de las obligaciones que por mandato legal debe de cumplir cualquier contribuyente, sabremos que la autoridad al percibir por parte del sujeto pasivo alguna irregularidad por incumplimiento total o parcial de cualquier disposición legal, o por acciones de este que contravengan su contenido, emitirá una resolución provisional para notificarle que detecto dicha irregularidad, sin embargo es importante mencionar que los hechos contenidos en dicha notificación necesariamente deben de cubrir ciertos requisitos legales que le brinden al destinatario la debida seguridad jurídica. Estos requisitos a saber son los siguientes:

- La autoridad emisora debe de hacer la descripción de los hechos tal como se apreciaron y no de manera diferente y deberá de fundarlos en un aspecto legal, esto significa que deberán ser situaciones jurídicas que el legislador determina como hechos imponibles.

- Deberán ser hechos reales, susceptibles de ser comprobados materialmente, esto significa que la autoridad a de certificar que los hechos que motivaron la resolución efectivamente se realizaron.

⁸⁷ Cfr. Artículo 27, del *CFF*, vigente 2017.

- Que sean hechos imputables a un sujeto determinado, sobre quien recaerá la obligación tributaria.

- La ejecución de estos hechos deberá estar determinada en el tiempo, esto significa que la Ley determina cuando se deben considerar realizados o consumados el hecho o la situación que dio nacimiento a la obligación tributaria.

- Sin embargo no basta que la norma legal fije los anteriores aspectos materiales y personales del hecho contenido en la resolución, sino que también en la Ley se deberán de fijar los criterios para mediar la cuantía de la obligación fiscal generada.

Al momento de emitir cualquier resolución, sea esta provisional o definitiva, la autoridad revisora deberá distinguir claramente en su contenido, si las observaciones que le hace al contribuyente corresponden a una acción realizada contra lo establecido en la norma legal, o si por el contrario, la falta de cumplimiento de esta, hace que incurra en una omisión legal, lo anterior a fin de que se logre apreciar si los hechos fueron resultado de las acciones positivas o negativas del obligado. De manera que la eficacia de los resultados de una revisión de cualquier tipo, se basan fundamentalmente en la redacción que haga la autoridad revisora de los hechos u omisiones consignados, en esta medida es de especial importancia que se funde y motive su contenido conforme a Derecho, y en contraparte, será labor del contribuyente desvirtuar el contenido de los mismos por cualquier contravención que hagan a la norma legal.

2.3.1.1.- OMISIONES CONSIGNADAS.

Previo al desarrollo del presente apartado, citaremos la siguiente definición:

Consignar: “del latín *consignāre*. / 6. tr. Asentar opiniones, circunstancias, votos, doctrinas, hechos, datos, etc., por escrito, a menudo con formalidad jurídica o de modo solemne.”⁸⁸

De entre todos los tipos de obligaciones que recaen sobre el sujeto pasivo esta aquella que regula una forma de proceder, un hacer, la que impone un deber de actuar al sujeto pasivo, aquella de cuyo incumplimiento se configura lo que se denomina un delito de comisión por omisión, es decir, la infracción por un actuar de manera negativa o contraria a lo legalmente esperado, respecto de este tipo de obligaciones es importante aclarar dos cosas, primero, que estas no siempre conllevan la voluntad implícita de abstención por parte del sujeto infractor, puesto que este bien podría haber actuado solo por descuido o negligencia al omitir realizar un acto al que la norma legal le obliga y en segundo lugar aclarar que a la norma legal le resulta intrascendente si el obligado comete alguna omisión con o sin mala fe o por descuido, esto es, si dejo de, o evito hacer algo con un fin o sin él.

En la Ley encontramos diversos Artículos que le imponen un actuar o una obligación de hacer al sujeto pasivo, como ejemplo citaremos el contenido del Artículo 109 del CFF el cual establece lo siguiente:

Artículo 109.- “Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:
II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado...
...V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.”

En la fracción segunda del Artículo anterior encontramos la sanción impuesta al incumplimiento de un deber de hacer, respecto de aquel sujeto pasivo obligado a retener las contribuciones a cargo de otro contribuyente, y entregarlas de manera íntegra al fisco ya que de no realizarlo cometerá un delito de comisión por omisión, puesto que la Ley lo erige en garante de que los impuestos de un tercero que sean retenidos por él, y que con su colaboración

⁸⁸ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=APuknpF>

lleguen íntegramente al fisco; el delito es producto de la omisión de auxiliar al fisco en sus labores recaudatorias, lo cual lesiona la efectiva recaudación fiscal.

En segundo término, la fracción quinta del Artículo 109, menciona que cuando el contribuyente deje de presentar sus declaraciones que tengan carácter de definitivas por más de 12 meses, se entenderá que durante el mismo periodo dejó de aportar total o parcialmente el pago de las contribuciones correspondientes a este, y en consecuencia la autoridad estará facultada para exigirle el pago de las contribuciones respectivas e incluso puede llegar a determinar una sanción pecuniaria por adeudos, multas, recargos y demás accesorios, así como cualquier otra pena que imponga la Ley por las responsabilidades en que incurra quien omita esta obligación.

Para finalizar, si en el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad llegara a registrar hechos atribuibles a un particular, y este los niega lisa y llanamente, le corresponderá en consecuencia a la autoridad aportar las pruebas necesarias para sustentar su afirmación, es decir, habrá de certificar que dicho suceso efectivamente se realizó; sin embargo respecto al tema que analizamos, si la autoridad llegara a determinar omisiones atribuibles a un particular, será este quien tendrá la carga de la prueba, el deber de comprobar que dichas omisiones se realizaron efectivamente; esto debido a que en la práctica, se considera a priori que todas las resoluciones que emite la autoridad administrativa estarán legalmente emitidas, de manera que el particular estará forzado a comprobar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, presentando los documentos, libros, registros o razonamientos que sean necesarios para lograr desvirtuar las observaciones que le son atribuidas o de lo contrario tendrá que corregir las omisiones fiscales consignadas en su contra.

CAPÍTULO 3.- TRÁMITE DEL ACUERDO CONCLUSIVO POR LA PRODECON

3.1.- NATURALEZA JURÍDICA DE LA PRODECON.

Antes de proceder a este apartado, citaremos la siguiente definición:

Naturaleza: "de Natural y Eza. / 1. f. Principio generador del desarrollo armónico y la plenitud de cada ser, en cuanto tal ser, siguiendo su propia e independiente evolución. / 2. f. Conjunto de todo lo que existe y que está determinado y armonizado en sus propias leyes. / 3. f. Virtud, calidad o propiedad de las cosas."⁸⁹

A raíz de una iniciativa presentada en el Senado de la República se discutió la creación de un organismo defensor de los contribuyentes, esta iniciativa partió del ejemplo que otras legislaciones aportaban respecto de sus órganos defensores de los derechos del contribuyente, en ese mismo orden de ideas, se propuso la creación de una Procuraduría cuyo objetivo no solo fuera la defensa del contribuyente ante las autoridades hacendarias, puesto que ya existía una defensoría de oficio para dichos asuntos, además, este nuevo organismo estaría dotado de la autonomía necesaria para emitir recomendaciones dirigidas a las autoridades hacendarias, con facultades para proteger las garantías del contribuyente, buscando optimizar la relación entre la hacienda pública y los gobernados. De tal manera que el 4 de septiembre del 2006 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley Orgánica que regularía el régimen jurídico, estructura y funcionamiento de dicho organismo, para finalmente el 1º de septiembre de 2011 entrar en funciones la PRODECON, gozando de total independencia del Poder Ejecutivo y de cualquier otra autoridad que pudiera llegar a interferirle, que regula o limita sus funciones o el contenido de las resoluciones que emita.

Respecto a la naturaleza jurídica de esta Procuraduría, el Artículo 2º de la LOP establece lo siguiente:

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

⁸⁹ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=QHIB7B3>

Para esclarecer la esencia de esta Procuraduría, explicaremos cada uno los términos mencionados en el Artículo anterior:

- Un organismo público, porque pertenece al Estado Mexicano;
- Descentralizado, porque no hay una relación directa con la Administración Pública Federal;
- No sectorizado, porque no está coordinado ni depende de alguna secretaría;
- Con personalidad jurídica, porque se asemeja a una persona con derechos y obligaciones, y con capacidad de representar a los contribuyentes;
- Con patrimonio propio, porque sus recursos económicos son asignados directamente del Presupuesto de Egresos, usándolo como mejor considere para el ejercicio de sus funciones;
- Con autonomía técnica, funcional y de gestión, porque dicta su normatividad interna y administra sus recursos humanos y materiales según convenga para el desarrollo de sus funciones.

Por su parte, el Artículo 3º de la misma LOP establece que los servicios que presta este organismo serán otorgados estrictamente de manera gratuita, y se regirán bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo,⁹⁰ por estas características es que la PRODECON desempeña un papel relevante como asesora y abogada defensora de los contribuyentes contra los actos que emiten las autoridades en materia fiscal, sin embargo, si analizamos detenidamente su naturaleza jurídica, así como otras atribuciones que la Ley le establece, como son la de ser un mediador en conflictos tributarios como un interlocutor imparcial, su capacidad de investigar las quejas que presentan los contribuyentes por los actos de las autoridades hacendarias, su capacidad de emitir recomendaciones dirigidas a estas últimas; así como los objetivos que

⁹⁰ Cfr. Artículo 3º, de la LOP, vigente a 2017.

persigue, como son el de lograr la resolución de conflictos sin tener que recurrir a procesos jurisdiccionales que pudieran resultar costosos tanto económicamente como temporalmente, es así que tomando en consideración todo lo anterior, es entendible por qué se identifica a esta Procuraduría con la figura del Ombudsman, aunque en este caso se trata de un defensor del contribuyente en materia tributaria.

Con la creación de esta Procuraduría no solo se vio beneficiado el contribuyente al recibir ayuda de un organismo que busca la protección, promoción y defensa de sus derechos y garantías, sino que además la autoridad fiscal vio reducida su carga de trabajo al disminuir entre un 65 a 75 por ciento el número de asuntos litigiosos, en virtud de que ahora se cuenta con un mecanismo para dirimir las controversias por la vía de la conciliación previo a la interposición de demandas por parte de los ciudadanos, lo que se ve reflejado en la reducción de un importante número de conflictos de este tipo y un mejor funcionamiento y calidad de los servicios que presta la Administración Tributaria.

Resulta evidente que la PRODECON vino a modernizar nuestro sistema tributario, gracias a que, no solo se le doto de la autonomía necesaria para su pleno desarrollo y de la capacidad para emitir las recomendaciones dirigidas a la autoridad hacendaria que juzgue pertinentes, sino que además, con la creación de una Procuraduría en materia fiscal se logró dar un nuevo equilibrio entre las relaciones de los gobernados con las autoridades, aportando una instancia de defensa ágil, oportuna y accesible para aquellos causantes de bajos recursos que no pueden pagar los servicios profesionales de asesoría y representación, contra cualquier arbitrariedad o abuso de las autoridades, y además con esto, se puede lograr mermar la carga de trabajo de las autoridades al evitar juicios innecesarios y prolongados.

3.1.1.- COMPETENCIA DE LA PRODECON.

Antes de iniciar el tema, mencionaremos la siguiente definición:

Competencia: "*del lat. *competentia*; cf. *competente*. / 1. f. Incumbencia. / 2. f. Pericia, aptitud o idoneidad para hacer algo o intervenir en un asunto determinado. / 3. f. Ámbito legal de atribuciones que corresponden a una entidad pública o a una autoridad judicial o administrativa.*"⁹¹

En nuestro sistema jurídico Mexicano, la PRODECON viene a ser un organismo inédito tanto por sus atribuciones como por su funcionamiento, de manera que para conocer el ámbito de su competencia es necesario remitirnos a los primeros Artículos de la LOP, en donde se menciona que la función de esta Procuraduría es la de representar al contribuyente ante la autoridad hacendaria, y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes, además podrá ejercer las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución.⁹² Con la salvedad de que los servicios antes mencionados se proporcionarán únicamente cuando el monto de la litis no exceda de treinta veces el salario mínimo general vigente en la Ciudad de México, el cual en adelante citaremos como el SMGVCdMx, elevado al año.⁹³

Enseguida la LOP menciona en su Artículo 4° que, la PRODECON es competente para intervenir ante los actos que en materia tributaria, emita cualquier autoridad fiscal federal en el ejercicio de sus funciones de cobradores y administradores, respecto de los ingresos fiscales de carácter federal;

⁹¹ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=A0fanvT|A0gTnnL>

⁹²Cfr. Artículo 5°, de la LOP.

⁹³ Cfr. Artículo 3°, de la LOP.

incluyendo a los organismos federales fiscales autónomos, como el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, así como las autoridades fiscales coordinadas de las 32 Entidades Federativas, y las de la Ciudad de México.⁹⁴

Dada la complejidad de la materia fiscal, la PRODECON emite diversos criterios normativos, ya para esclarecer las atribuciones que la LOP le otorga, ya para hacer públicas las resoluciones que emite o bien respecto de los estudios que realiza; fue en uno de estos criterios donde la Procuraduría se pronunció respecto de su competencia, de la manera lo siguiente:

"ACTOS DE AUTORIDAD. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE QUE SE ACTUALICE LA COMPETENCIA DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. Del análisis sistemático de la Ley Orgánica de la Procuraduría, en especial de su artículo 5, se advierte que el ejercicio de diversas de sus facultades, principalmente las contenidas en las fracciones I, II y III, se motiva por la existencia de un acto proveniente de autoridad fiscal, respecto del cual, el gobernado solicita asesoría o consulta, fracción I, representación o defensa legal en juicio o recurso, fracción II, o presenta queja por presuntas violaciones a sus derechos, fracción III. Ahora bien, dada la naturaleza de defensor no jurisdiccional de los derechos de los contribuyentes que, en virtud de su propia ley orgánica, tiene la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, debe estimarse que el concepto acto de autoridad que utiliza su ley, no se refiere al sentido clásico o estrictamente jurídico de este término, como "aquéllos que ejecutan las autoridades actuando en forma individualizada por medio de facultades decisorias y el uso de la fuerza pública, y que con base en disposiciones legales o de facto pretenden imponer obligaciones, modificar las existentes o limitar los derechos de los particulares" (Enciclopedia Jurídica Mexicana. IIJ. UNAM, 2004); sino que puede tratarse de cualquier acto en el sentido gramatical de la palabra y siempre que provenga de alguna autoridad fiscal, como pueden ser cartas invitación, requerimientos, citatorios, avisos o incluso acciones u omisiones de hecho de las que se duela algún contribuyente. Por las mismas razones resulta irrelevante si se trata de actos previos al procedimiento administrativo, emitidos dentro o fuera del

⁹⁴ Cfr. Artículo 4º, de la LOP.

mismo o bien se trata de actos definitivos para efectos de la promoción de los medios de defensa correspondientes."⁹⁵

Del anterior criterio concluimos que la PRODECON ofrece sus servicios independientemente de que algún otro recurso administrativo o judicial se esté tramitando, el único requisito es que se trate de un acto de autoridad fiscal federal, entendiéndose esta en un sentido gramatical; bien puede tratarse de actos emitidos por las autoridades fiscales previos al procedimiento administrativo, o de aquellos emitidos dentro o fuera del mismo, o bien actos definitivos para efectos de la promoción de los medios de defensa correspondientes. Siempre y cuando el monto de la litis no exceda de treinta veces el SMGVCdMx, elevado al año.

Bajo este contexto en otro de los criterios emitidos, la PRODECON menciona que también es competente para conocer de las reclamaciones y quejas interpuestas por los contribuyentes, aun suponiendo que los actos reclamados hayan sido previamente impugnados por cualquier otro medio de defensa, esté o no pendiente su resolución y con independencia de que, en su caso, se haya otorgado o no la suspensión del acto reclamado.⁹⁶

En un tercer criterio esta Procuraduría establece que, no procederá su intervención o su defensa, para las quejas o reclamaciones interpuestas, que ya

⁹⁵ 9/2013/CTN/CS-SPDC, Recomendación 22/2012, *Criterios Normativos emitidos por la PRODECON*, del 01/09/2011 al 31/05/2013, disponibles al 16/02/2017 en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2013/Criterios_PRODECON.pdf

⁹⁶ 3/2012/CTN/CN, año 2012, *Criterios Normativos emitidos por la PRODECON*, del 01/09/2011 al 31/05/2013, op. cit.

estén contenidas en una resolución judicial o jurisdiccional y que constituyan cosa juzgada, sin embargo, los actos de autoridad fiscal previos a dicha resolución o incluso posteriores sí pueden ser motivo de análisis.⁹⁷

Ya mencionamos que las recomendaciones que dirige la PRODECON a la autoridad hacendaria, carecen de poder ejecutorio, por tal motivo debe de sustentarlas en su calidad moral y en sus principios rectores, que a saber son, su probidad, honradez y profesionalismo, sin embargo, aunque estas no lleven carácter vinculante, si constituyen un precedente y pueden ser la base de estudio para que en su momento puedan ser valoradas y discutidas al emitir reformas legales.

Así también, la LOP establece que cada Delegación Regional contara con un número de asesores jurídicos suficiente para satisfacer la demanda de ayuda y asistencia que presta esta Procuraduría, sin embargo, en la práctica resulta evidente que por la carga de trabajo que tiene esta institución, le es muy difícil poder detectar de oficio, violaciones a las prácticas administrativas, a los principios de buena administración y aun mas, poder extender su actuación a casos sistémicos, las cuales son atribuciones que la Ley le concede, pero que en la práctica resulta difícil de llevarse a cabo de manera eficaz y oportuna por esta institución.

3.1.2.- FACULTADES DE LA PRODECON.

Antes de desarrollar este apartado mencionaremos la siguiente definición:

⁹⁷ 1/2011/CTN/CN, año 2011, *Criterios Normativos emitidos por la PRODECON*, del 01/09/2011 al 31/05/2013, op. cit.

Facultad, es: "del lat. *facultas*, -*ātis*. / 1. f. *Aptitud, potencia física o moral. U. m. en pl.* / 2. f. *Poder o derecho para hacer algo.* / 8. f. *licencia, permiso.*"⁹⁸

En la tarea de la Hacienda Pública de recaudar las contribuciones para el Estado, regularmente se crean discrepancias nada fáciles de resolver entre la autoridad y los particulares, lo que representa un problema para aquel que busque conciliar puntos de vista encontrados en esta relación. Desde su creación la PRODECON contaba con el procedimiento de queja, el cual no resultaba suficiente para llevar a cabo su labor, fue hasta la creación del procedimiento para suscribir acuerdos conclusivos ante esta Procuraduría así se logró construir un puente, un medio que lograra flexibilizar la relación entre los contribuyentes y las autoridades hacendarias. La creación de este nuevo procedimiento requirió que se le dotara de nuevas facultades a esta institución, para que por medio de este procedimiento le ayudaran a resolver los conflictos entre los particulares y las autoridades hacendarias, de manera eficaz y oportuna.

Doctrinariamente las facultades o atribuciones que tiene esta Procuraduría se pueden clasificar desde distintos ángulos, por ejemplo, si tomamos en cuenta sus objetivos, estas se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a) aquellas que benefician a las personas de manera individual;
- b) aquellas que benefician a grupos o sectores de contribuyentes; y
- c) las otras facultades que resulten trascendentales para el desarrollo de sus objetivos.

Ahora bien, si clasificamos estas facultades respecto de las funciones que desempeñan, o por los fines que se buscan obtener, la PRODECON:

- Actuará de manera preventiva buscando evitar la producción de un daño o lesión potencial a los derechos de los gobernados;

⁹⁸ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=HTxyZDZ>

- Actuará de manera conciliadora buscando consensar los intereses de los contribuyentes y la autoridad hacendaria;
- Actuará de manera correctiva buscando enmendar o sancionar el daño o la lesión causada a los derechos de los gobernados; y por último;
- Actuará de manera contenciosa para defender las pretensiones de los contribuyentes lesionados en sus derechos por un acto de la autoridad tributaria.

En el Artículo 5° de la LOP podemos encontrar listadas la mayor parte de estas atribuciones, aun que, dada la complejidad de estas facultades, algunas requerían ser reguladas de manera más específica, motivo por el cual, algunas de estas facultades se encuentran ampliamente detalladas en los LREASP, los lineamientos a que hacemos mención, fueron emitidos por la PRODECON tomando en consideración que todos los organismos de interés público necesitan hacer visibles las reglas que enmarcan el actuar de su personal, sus principios, las atribuciones y los criterios de interpretación de las mismas, en este instrumento jurídico además de establecer algunas de sus facultades, la Procuraduría enmarca sus objetivos sociales, sus metas como institución pública, la encomienda que tiene de defender a los gobernados, el deber de proteger sus derechos fundamentales, así como la facultad que tiene para promover esos derechos, asegurando su respeto, y en consecuencia, fomentar una nueva cultura contributiva.

A continuación analizaremos las facultades que se establecen en el Artículo 5° de la LOP, complementando dicho numeral con lo que al respecto se establece en los LREASP.

Iniciaremos el tema de las facultades de la PRODECON, mencionando aquella que tiene para prestar asesoría a el contribuyente que resulte afectado por un acto de autoridad que lo involucre, este servicio se inicia cuando el promovente interpone una solicitud ante la Procuraduría, y posteriormente a que uno de sus representantes analiza la problemática planteada y la documentación correspondiente, emite su dictamen de las posibles soluciones, y de ser

pertinente, menciona el servicio sustantivo que resulta procedente para solventar estas, en última instancia cuando el problema planteado amerite interponer los medios de defensa correspondiente, el particular puede ser canalizado a las áreas de representación legal y defensa.

Por otra parte el servicio de orientación procede cuando un particular presenta una queja ante la Procuraduría, conteniendo ésta hechos cuya materia no encuadran en su competencia, o no se integren los elementos necesarios para determinar dicha competencia. Los servicios de asesoría y orientación que ya mencionamos, se encuentran regulados en los Artículos 20 al 25 de los LREASP, así también en la fracción primera del Artículo 5° de la LOP.

A continuación, ante la Procuraduría también puede ser tramitado el servicio de consulta, el cual procede cuando el contribuyente presente un escrito que cumpliendo las formalidades necesarias, exprese algún acto de la autoridad fiscal que origine dicha consulta, así también los motivos, la materia y los antecedentes de la misma, todo esto acompañado de los documentos necesarios para que la PRODECON, pueda comprender el planteamiento, y en su carácter de órgano técnico especializado en materia tributaria, emita la opinión correspondiente. El procedimiento es el siguiente: recibida la solicitud del particular, le designan un asesor encargado de analizar su escrito y los documentos que lo acompañan, el mismo que posteriormente resolverá la totalidad de los cuestionamientos, y finalmente emitirá su dictamen, y de considerarlo pertinente, podrá canalizar al contribuyente a los servicios correspondientes. Este servicio se encuentra regulado por los Artículos 50 a 57 de los LREASP, así también en la fracción primera del Artículo 5° de la LOP.

Por otra parte están los servicios de representación y defensa legal que presta la PRODECON, con los que se constituye en una verdadera Ombudsman fiscal, abogada defensora de los contribuyentes, contra las resoluciones que los afecten y que hayan sido emitidas por autoridades Fiscales Federales. Para tramitar este servicio, se requiere la solicitud de parte interesada ante la PRODECON, el promovente además deberá comprobar que no cuenta con la representación de un abogado particular, posteriormente un asesor de la Procuraduría realizara el estudio y análisis del asunto planteado, y si considera que es procedente, interpondrá los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo o promoverá el amparo correspondiente ante la autoridad competente hasta su total resolución; siempre velando por los intereses del contribuyente, mediante una defensa oportuna y eficaz. Este recurso puede ser solicitado por cualquier persona física, moral o bien obligado solidario, exclusivamente cuando su monto histórico no exceda de 30 veces el SMGVCdMx elevado al año, sin tomar en cuenta actualizaciones, recargos o multas. Estos servicios se encuentran regulados por los Artículos 26 al 36 de los LREASP, así también por la fracción segunda del Artículo 5° de la LOP.

Al respecto del procedimiento de queja y reclamación que presta la PRODECON, el cual tiene por objeto conocer e investigar actos de las autoridades que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes, para efecto de que esta Procuraduría emita una recomendación instando a las autoridades para que desistan de tales violaciones y restituyan al particular en el goce de sus derechos fundamentales, su trámite inicia ya sea con una narración escrita de los hechos, de manera verbal o por cualquier otro mecanismo, incluidos los medios electrónicos, donde se solicite a la PRODECON que analice si es competente para conocer del asunto, en caso de resultar procedente y contar con los datos necesarios para la determinación de la existencia de los hechos objeto de la queja o reclamación, esta Procuraduría le requerirá a las autoridades señaladas como responsables para que rindan un informe sobre los

actos que se le atribuyen, o en algunos casos la PRODECON puede efectuar por su cuenta actos de investigación o bien, puede solicitarle al contribuyente que aporte más datos para que una vez que se haya analizado el expediente, pueda emitir sus recomendaciones basada en las pruebas aportadas por las partes y proponer a las autoridades fiscales involucradas las medidas correctivas que considere pertinentes. La Procuraduría puede, si así lo acuerda con las autoridades, hacer públicas sus resoluciones y en determinados casos, denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de algún delito, así como los actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades Fiscales Federales. Como sabemos, las recomendaciones que emite esta Procuraduría no son vinculantes, sin embargo recordemos que estas pueden ser hechas públicas, y por lo tanto resultan un buen punto de partida para analizar los temas cuestionados que dieron pie a dicha resolución, ya que están basados en la calidad moral y en los principios que guían a esta institución. La facultad de queja o reclamación a que hacemos mención, se encuentra regulada por las fracciones III y IX del Artículo 5º de la LOP, y de una manera más detallada en los Artículos 16 al 21 del mismo ordenamiento legal; así también en los Artículos 37 al 49 de los LREASP.

Por otra parte, es facultad de la PRODECON impulsar junto a las autoridades fiscales el respeto y la equidad para con el contribuyente, así también brindar auxilio a éste respecto de las obligaciones, derechos y medios de defensa de que dispone, esta facultad se encuentra plasmada en la fracción cuarta del Artículo 5º de la LOP.

Otra labor de especial importancia, es la que realiza esta institución en su labor docente, de investigación y de divulgación de las disposiciones fiscales en favor del contribuyente, como lo establece la quinta fracción del Artículo 5º de la LOP.

Por su parte la fracción sexta del mencionado Artículo 5° de la LOP, establece que el personal que labora y representa a esta Procuraduría, deberá de ser profesionalizado, mediante el Servicio Profesional de Carrera.

Otra de las facultades de la PRODECON, consiste en difundir a través de los medios electrónicos, las principales acciones que realice, tanto en la defensa de los contribuyentes, y en la búsqueda por mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, para esto tiene la obligación de informar al Ejecutivo Federal, sus datos estadísticos más relevantes para que a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sean publicados en el Diario Oficial de la Federación al menos semestralmente, y hacer pública la información sobre sus principales actividades administrativas. Todo lo anterior en el marco de la transparencia y acceso a la información que todo organismo público está obligado a ofrecer, como lo establece la fracción séptima del Artículo 5° de la LOP.

La fracción octava del Artículo 5° de la LOP le establece a la PRODECON la facultad de imponer diversas sanciones a las autoridades Fiscales Federales, en los siguientes casos, por ejemplo en el procedimiento de queja y reclamación, podrá imponerle a estas de 5 a 10 SMGVCdMx elevados al mes, cuando no rindan el informe en el plazo y términos establecidos, o no acompañen los documentos que sean necesarios como soporte; el mismo monto le podrá ser impuesto a la autoridad, en caso de que no se pronuncien sobre el cumplimiento de la recomendaciones que les emita esta Procuraduría; y en caso de que no asistan a las reuniones periódicas convocadas por ella, les podrá sancionar con una multa de 20 a 30 SMGVCdMx, elevados al mes; finalmente, cuando dichas autoridades se nieguen a cumplir la recomendación que les dirija la PRODECON sobre algún acto que haya sido declarado nulo por el órgano competente por ausencia total de fundamentación o motivación, e incluso, al tratarse esta de una

responsabilidad patrimonial, además generara el pago de los daños y perjuicios causados por los servidores públicos del SAT.

Continuando con las facultades que tiene la PRODECON, mencionaremos la de poder proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna, como lo establecen los Artículos 58 al 65 de los LREASP; en concordancia con la fracción décima del Artículo 5° la LOP, para esto es necesario que medie la petición de un contribuyente que llegue a percibir que la existencia de alguna norma perjudica sus derechos o su seguridad jurídica. Así, la normatividad interna se refiere a todas aquellas disposiciones emitidas por las administraciones generales del SAT, las cuales rigen las actuaciones de sus unidades administrativas y no son publicadas ni por el Diario Oficial de la Federación, y menos aún son difundidas entre los contribuyentes. Cuando la PRODECON, tanto a través de sus oficinas centrales como de las Delegacionales, conozca en virtud de cualquiera de los procedimientos que instaura o por motivo de cualquiera de las funciones que realiza, o por que identifica que existe alguna norma interna del SAT cuya aplicación está incidiendo negativamente en los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes, es entonces que iniciará de oficio el procedimiento para proponer su modificación.

Es importante mencionar que, en nuestro sistema jurídico tributario existen ciertos problemas derivados de la estructura del mismo, estos problemas son llamados sistémicos por que afectan a todos o algún grupo de contribuyentes, lo que se traduce en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos, en la práctica este tipo de problemas pueden llegar a ser detectados por la PRODECON, bien sea una vez que inicia su capacidad de investigación y análisis, de oficio o a petición de parte, de manera que cuando se reúna con las autoridades Fiscales Federales, la Procuraduría consciente de que su deber es

salvaguardar los derechos fundamentales de los contribuyentes, podrá ejercer sus facultades para proponer al SAT las recomendaciones que considere pertinentes, a fin de que se logren mejoras y en su caso solucionar este tipo de problemas. Esta facultad se encuentra regulada, tanto en los Artículos 66 al 73 de los LREASP, así también en la fracción décimo primera del Artículo 5° de la LOP.

En este orden de ideas, la PRODECON tiene la facultad para poder emitir opiniones técnicas a solicitud del SAT, respecto de la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras, una vez que la autoridad así se lo requiera, por lo que la Procuraduría hará del conocimiento al SAT la opinión a que llegue, mediante notificación en el domicilio designado para ello. Esta facultad se encuentra regulada en los Artículos 74 al 77 de los LREASP, así como en la fracción décima segunda del Artículo 5° de la LOP.

En este orden de ideas debemos referir que el Procurador de la Defensa del Contribuyente está facultado para emitir las disposiciones o reglas de carácter general, que dicten los lineamientos y medidas específicas para la interpretación y aplicación de la normatividad de esta Procuraduría, así también para regular el desarrollo y mejor desempeño de las actividades de la misma. Todo esto fundamentado en lo que dicta la fracción décimo tercera del Artículo 5° de la LOP, así también lo establecido en la fracción séptima del Artículo 8° del mismo ordenamiento.

Así la PRODECON está facultada para fungir como un órgano de interlocución entre las autoridades fiscales federales, los contribuyentes y las instituciones especializadas, en su labor de detectar problemas o temas de desacuerdo y proponer alternativas de solución, además, es la encargada de planear, organizar y realizar reuniones periódicas o extraordinarias, delimitando las fechas y lineamientos para el desarrollo de las mismas; a tales reuniones

podrán asistir, e intervenir, los síndicos, y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales, así como las confederaciones, y grupos de contribuyentes legalmente constituidos y acreditados. Esta Procuraduría podrá imponer las multas correspondientes en caso de que no acudan a dichas reuniones las autoridades invitadas, todo lo anterior así se establece en la fracción décimo cuarta del Artículo 5° de la LOP, además de los Artículos 78 al 91 de los LREASP.

A su vez la PRODECON cuenta con la facultad de hacer promoción en el cambio de los paradigmas, creencias, valores y sentimientos que tienen tanto los contribuyentes como las autoridades respecto de los impuestos, en la búsqueda de crear una conciencia que lleve al respeto de los derechos del contribuyente, al claro entendimiento y al cumplimiento llano de las obligaciones fiscales, para lograr mejoras en el funcionamiento del sistema tributario nacional. Trabajo que realiza la Procuraduría, promoviendo la consolidación de un sistema tributario nacional justo y equitativo, para coadyuvar en la construcción de la relación contribuyente y autoridad fiscal basada en el respeto, la observancia de la Ley, la confianza, la corresponsabilidad, la transparencia y la rendición de cuentas. Todo lo anterior se encuentra fundamentado en la décimo quinta fracción del Artículo 5° de la LOP.

Además de lo anterior, la PRODECON está facultada para consultar a las organizaciones empresariales, los colegios profesionales, los grupos de contribuyentes organizados o del sector académico, para escuchar sus puntos de vista sobre lo que juzguen necesario que se debe modificar a las disposiciones fiscales. O bien, una vez que detecte algún problema sistémico que ocasione perjuicio a los contribuyentes, podrá presentar a la comisión respectiva de la Cámara de Diputados su propuesta de modificación a las disposiciones fiscales que logren subsanar estos, así lo refiere la fracción

décimo sexta del Artículo 5° de la LOP, además de los Artículos 92 al 95 de los LREASP.⁹⁹

Por último, la fracción décimo séptima del multicitado Artículo 5° de la LOP refiere que, la PRODECON gozara además de estas atribuciones, de las otras que deriven de las diversas disposiciones legales aplicables.¹⁰⁰ Como es lógico, todas y cada una de las facultades antes mencionadas, requieren el uso de facultades secundarias, necesarias para el buen desempeño de las funciones de la PRODECON, por ejemplo, para generar una nueva cultura contributiva, se requiere de la facultad para promocionarla y difundirla por los medios públicos que tenga a su alcance, sean estos conocidos o de reciente creación.

Algunos detractores podrán llegar a opinar que resultan excesivas las facultades que ostenta la PRODECON, sin embargo hay que recordar que hasta antes de la creación de los acuerdos conclusivos, eran limitados los recursos legalmente establecidos para que el contribuyente se inconformara y lograra llegar a un acuerdo con la autoridad hacendaria, esto debido a que en la practica la autoridad hacendaria brinda poca o nula atención a los argumentos que el contribuyente le expresa. Fue hasta la adición de la facultad para celebrar acuerdos conclusivos entre las autoridades hacendarias y los contribuyentes que esta Procuraduría logró equilibrar la balanza para que sea escuchado el contribuyente, a través de un mecanismo que además lograra satisfacer a ambas partes, en una perspectiva de ganar-ganar, y sobre todo en el marco de lo que dispone la norma jurídica.

3.2.- SOLICITUD A LA PRODECON PARA SU INTERVENCIÓN.

Antes de desarrollar este apartado expondremos la siguiente definición:

⁹⁹Cfr. Artículos 92 a 95, de los *LREASP*,

¹⁰⁰Cfr. Artículo 5°, de la *LOP*.

Intervenir: "del lat. *intervenire*. / 10. intr. *Tomar parte en un asunto*. / 11. intr. *Dicho de una persona: Interponer su autoridad*. / 12. intr. *Interceder o mediar por alguien*. / 13. intr. *Interponerse entre dos o más que riñen*."¹⁰¹

Desde su creación la PRODECON estaba facultada para representar al contribuyente en la tramitación del procedimiento de queja frente a la autoridad hacendaria, sin embargo su papel de protectora de los derechos del contribuyente en la práctica se encontraba muy limitado, debido a que en caso de que algún contribuyente se llegaba a inconformar por algún acto de autoridad fiscal, y acudía buscando ayuda ante la Procuraduría, una vez que la misma realizaba las recomendaciones o sugerencias que consideraba pertinentes a las autoridades fiscales, consuetudinariamente éstas eran rechazadas, de tal manera que no se lograba llegar al equilibrio en la relación jurídico tributaria para lo que fue creada la PRODECON. También en la práctica acontecía que ante el ejercicio de las facultades de comprobación del fisco, el particular no solicitara estos servicios, ya que por motu proprio ofrecía pruebas para desvirtuar los hechos que motivaron la revisión, ante esta situación, la autoridad fiscalizadora bien podía a priori, desechar las pruebas ofrecidas o en caso de aceptarlas, finalmente cuando se le notificaba al contribuyente la resolución que determinaba el monto de las contribuciones omitidas, resultaba evidente, que no se habían tomado en cuenta ninguna de las pruebas que anteriormente se habían ofrecido.

Recordemos que una de las facultades de la PRODECON es la de realizar estudios sistémicos o que versen sobre mejoras a nuestro sistema tributario, además de que producto de dichos estudios se pueden llegar a plantear reformas que permitan implementar mejoras en la relación contribuyente autoridad hacendaria. Fue a raíz de todas estas problemáticas, que la PRODECON se dio a la tarea de investigar un medio idóneo para que en las auditorías fiscales se implementara un mecanismo que permitiera concertar

¹⁰¹*Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=LxRmruS>

acuerdos, aun cuando apenas exista una expectativa de conflicto, es decir, que éste aún no se haya dado de manera formal, dicho mecanismo buscaría evitar el nacimiento de cualquier desavenencia, o bien, que si la hubiere se buscara resolverla, evitando con esto acudir a una vía jurisdiccional que alargara la solución del conflicto, un mecanismo que no violentara los principios contributivos establecidos, que permitiera la protección efectiva de los derechos del contribuyente auditado. Gracias al análisis, las reflexiones, los estudios, las publicaciones y al cabildeo que realizó la PRODECON con los distintos actores políticos, fue que el Ejecutivo Federal entregó al Honorable Congreso de la Unión una iniciativa para adicionar al CFF el Capítulo II, del Título III, creando la figura jurídica de los Acuerdos Conclusivos, mismos que entraron en vigor a partir del 1° de enero del año 2014.

El capítulo del Código en comento establece en el Artículo 69-C que, los contribuyentes podrán solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo en cualquier momento, cuando no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, el acta final, el oficio de observaciones o en la resolución provisional, a partir de que la autoridad le inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, ya sea a través de la visita domiciliaria, la revisión de gabinete o de una revisión electrónica, a raíz de que el particular considere que estas puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales. La adopción de un acuerdo conclusivo solo procederá cuando aún no se le haya notificado al contribuyente la resolución definitiva que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre y cuando la autoridad revisora haya consignado la calificación de hechos u omisiones que hubiese encontrado, los cuales constituirán la materia de estudio ante la PRODECON, y sobre la que resolverá de manera definitiva el acuerdo al que lleguen las partes.

Para regular la adopción de los acuerdo conclusivo, la PRODECON a través de su Titular, emitió Los Lineamientos que Regulan el Procedimiento Para la Adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, mismos que en adelante llamaremos LRPPAACAP, en el Artículo

4º de estos Lineamientos se menciona que solo a petición de parte interesada se iniciara el trámite para suscribir un acuerdo conclusivo, y para esto se requiere la presentación, ante esta institución, de un escrito que deberá contener los siguientes requisitos:

- El nombre, domicilio y RFC del contribuyente.
- En caso de comparecer mediante representante legal, este deberá de presentar poder general para actos de administración, de dominio o bien poder especial del representante para suscribir el acuerdo conclusivo; adjuntando copia certificada de la escritura en que conste la designación de los autorizados para oír y recibir notificaciones, así como domicilio para recibir las mismas.
- Que el escrito vaya dirigido a la PRODECON y que contenga la firma del contribuyente o su representante legal.
- Hacer el señalamiento de los hechos u omisiones que se le atribuyen y con los cuales no está de acuerdo.
- El promovente deberá de expresarse la calificación que en su opinión se debería de dar a los hechos u omisiones, respecto de los cuales solicita la adopción del acuerdo conclusivo, expresando los argumentos de fondo y las razones jurídicas que los sustenten, así también los términos precisos con los que se pretende que la autoridad acepte el Acuerdo Conclusivo.
- En su redacción es necesaria la mención de que en todo lo manifestado, comparece bajo protesta de decir verdad.
- Además, deberá de adjuntar las pruebas y documentación necesarias que sustenten su dicho, así como copia simple de los documentos en los que se consigne la calificación de la autoridad revisora sobre los hechos u omisiones mencionados, la cual puede ser: cualquier acta levantada dentro del

procedimiento de visita domiciliaria, el oficio de observaciones o bien, la resolución provisional tratándose de una revisión electrónica.¹⁰²

Los requisitos antes mencionados son idénticos a los establecidos por el Artículo 99 de los LREASP.¹⁰³ Respecto a este tema, el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, mismo que en adelante llamaremos el EOPRODECON, menciona en su Artículo 26, fracciones IV y V, que la Dirección General de Acuerdos Conclusivos, por medio de sus unidades administrativas, tiene la obligación de supervisar y comunicarle al contribuyente lo que haga falta precisar en su escrito inicial, explicándole los requisitos necesarios para la procedencia y adopción de un Acuerdo Conclusivo,¹⁰⁴ y además deberán de asistirlo en todo lo que resulte necesario desde el inicio hasta la culminación del mismo.

Es importante señalar que los asuntos donde la PRODECON puede asistir como representante legal y defensora están limitados por la cuantía, de tal manera que aun sin haberse determinado esta, puede accederse a estos servicios por actos emitidos por alguna autoridad Fiscal Federal, Organismo Fiscal Autónomo o Autoridad Federal Coordinada, sin embargo, en el momento preciso en que se logre acreditar por cualquier medio el monto histórico del adeudo por parte del particular y en caso de que este llegara a sobrepasa el máximo permitido, el cual es de treinta veces el SMGVCdMx elevado al año, se

¹⁰²Cfr. Artículo 4º, de *los Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de acuerdos conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, que en lo subsecuente llamaremos *LRPPAACAP*, al 16/02/2017 en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328244&fecha=27/12/2013

¹⁰³Cfr. Artículo 99, de *los LREASP*.

¹⁰⁴Cfr. Artículo 26, fracciones IV y V del *Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, mismo que en adelante llamaremos el *EOPRODECON*, disponible en formato PDF, al 16/02/2017 en la página electrónica: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n336.pdf>

actualizara automáticamente la causal de terminación de los servicios que brinda la PRODECON; este monto se calcula toma en cuenta la suerte principal, sin accesorios, actualizaciones ni multas y en caso de tratarse de dos o más créditos fiscales se suman estos para calcular el límite permitido.¹⁰⁵

Una vez que el particular ingresa su solicitud por escrito, la PRODECON tiene un plazo máximo de tres días hábiles para analizar si es procedente, en caso afirmativo emite un acuerdo de admisión donde se identifican los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora, respecto de los cuales el contribuyente solicita la adopción del acuerdo;¹⁰⁶ en caso de no ser admitida la solicitud, se le notifica al contribuyente las razones de la improcedencia.

Al adquirir la facultad de suscribir acuerdos conclusivos, la PRODECON dejó atrás su papel de mero espectador de las diferencias que se suscitaban entre los particulares y la autoridad hacendaria, y logró perfeccionar su función de institución que busca encontrar los consensos necesarios, para resolver de manera definitiva posibles controversias que se puedan suscitar en el desarrollo de los procedimientos de fiscalización. Por otra parte, para las autoridades hacendarias la creación de este medio alternativo de solución de controversias, viene a ser un acierto en materia fiscal, ya que esta Procuraduría, al ser un organismo ajeno a las autoridades y con los conocimientos necesarios en la materia, le brinda al contribuyente la confianza necesaria para entrar en la disposición de regularizar su situación fiscal, evitando con esto acudir a un medio jurisdiccional de solución de controversias, que además de oneroso en tiempo y dinero, a veces resulta poco efectivo.

¹⁰⁵Cfr. artículo 27, fracción III, y artículo 36, fracción I, de los *LREASP*, *op. cit.*

¹⁰⁶Cfr. Artículo 5º, de los *LRPPAACAP*, *op. cit.*

3.3.- SOLICITUD DE UN ACUERDO CONCLUSIVO DE LA PRODECON A LA AUTORIDAD CORRESPONDIENTE.

Antes de proceder a desarrollar del presente apartado, es pertinente citar las siguientes definiciones:

Acuerdo: "de acordar. / 1. m. Acción y efecto de acordar. / 2. m. Resolución que se toma en los tribunales, sociedades, comunidades u otros órganos. / 3. m. Resolución premeditada de una sola persona o de varias. / 4. m. Convenio entre dos o más partes."

Conclusivo, va: "del lat. conclusivus. / 1. adj. Que concluye o finaliza algo, o sirve para terminarlo y concluirlo."¹⁰⁷

Como ya analizamos, una vez que la PRODECON recibe la solicitud del particular para buscar suscribir un acuerdo conclusivo con el fisco, un asesor de la Procuraduría se avoca a analizar el contenido del escrito inicial que presento el promovente, especialmente en los rubros referentes a la determinación que hizo la autoridad revisora y la calificación que se pretende dar respecto de los hechos u omisiones que la misma expreso, ya sea en su última acta parcial, el acta final, el oficio de observaciones o en la resolución provisional, además de esto, el representante de la Procuraduría certificara el sustento legal y los términos con los que el particular pretende que la autoridad acepte como procedente el acuerdo conclusivo.

Los anteriores requisitos de procedencia son muy importante, ya que puede suceder en la práctica, que los hechos u omisiones reclamadas por el particular con motivo de su inconformidad, así como sus pretensiones, lleguen a

¹⁰⁷*Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=0emgorl> así también en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=A9SGoxw>

ser sustentadas citando jurisprudencia ya superada, o bien Leyes o Reglamentos improcedentes, todo lo cual resultaría ser un inconveniente para el contribuyente de no ser porque, es deber de la PRODECON corroborar las deficiencias del escrito inicial y corregirlas en beneficio de éste. Otra de las bondades que disfruta el particular, al suscribir un acuerdo conclusivo ante esta Procuraduría, es la facilidad con que cuenta para aportar pruebas novedosas, que no pudo exponer o no le fueron recibidas en el momento oportuno durante el transcurso del ejercicio de las facultades de comprobación, lo que constituye una nueva oportunidad para lograr desvirtuar los hechos que a consideración de la autoridad revisora constituyen un incumplimiento de las disposiciones fiscales, y que, ahora dentro de este nuevo procedimiento podrán ser valoradas de una manera más clara y justa por la autoridad hacendaria, todo esto, gracias a la flexibilidad con que se desarrolla el procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos.

Ahora bien, como se desprende del Art. 69-D del CFF, en relación con el Artículo 5º de los LRPPAACAP, una vez recibido el escrito inicial, la Procuraduría requerirá por escrito a la autoridad revisora, para que en un plazo de veinte días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, se manifieste al respecto de los términos en los que el contribuyente le plantea la adopción del acuerdo conclusivo, y en caso de que la autoridad aludida acepte solo parcialmente la procedencia de este, deberá expresar los términos en que proponga hacerle correcciones al mismo, debiendo acompañar la información y documentación que considere relevante, sobre la calificación de los hechos u omisiones a los que se refiera la solicitud, en caso de rechazar la procedencia de dicho acuerdo deberá de manifestar los fundamentos y motivos por los cuales considera que no es aceptable. Finalmente en el último párrafo del Artículo 69-D en comento, se establece lo siguiente:

*"En caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior procederá la imposición de la multa prevista en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente."*¹⁰⁸

Lo anterior corrobora la capacidad de esta Procuraduría para imponer sanciones a la autoridad Fiscal Federal que desatienda sus requerimientos.

Una vez que analizamos los requisitos legales para que sea procedente el escrito de solicitud ante la PRODECON, podemos notar lo delicado que resulta para el contribuyente, formular debidamente la clasificación de los hechos u omisiones que dan motivo a la controversia, así también lo es, el fundar y motivar jurídicamente sus pretensiones; a este respecto, hay detractores que afirman que con los servicios de asistencia que ofrece al contribuyente, esta Procuraduría vino a mermar la fuente de empleo que significaba para los asesores fiscales los servicios que brindaban en estos supuestos, sin embargo, es evidente que para lograr transmitir los argumentos de manera más clara, y poder llegar a los resultados que el contribuyente considera son los correctos, se requiere la asesoría de un experto en el tema fiscal, que tenga la pericia necesaria para identificar los hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de la autoridad revisora, y en consecuencia, se logren aportar las pruebas idóneas que desvirtúen estos, un asesor que sea capaz a su vez de proponer la calificación que se les debe de dar a los mismos, expresando los argumentos de fondo y razones jurídicas que sustenten su dicho, y lo más importante, un profesional que plantee los términos precisos con los que se pretende que sea aceptada la firma del acuerdo conclusivo; todo lo anterior resulta de vital importancia, ya que si las pretensiones expuestas en el escrito inicial de solicitud para suscribir un acuerdo conclusivo ante la PRODECON, resultaran ser excesivas o faltas de razón, la autoridad hacendaria se negara como es lógico, a firma cualquier tipo de acuerdo con el particular.

¹⁰⁸Cfr. Artículo 69-D, del *CFF*, y Artículo 5º, de los *LRPPAACAP*.

3.3.1.- ADMISIÓN O DESECHAMIENTO DE LA SOLICITUD.

Previo al inicio de este apartado precisaremos los siguientes términos:

Admisión: “del lat. *admissio*, -ōnis. / 1. f. Acción y efecto de admitir. / 2. f. Der. Trámite en que, atendiendo a aspectos formales, se decide si una demanda, recurso o petición deben ser tomados en consideración para resolver el fondo.”

Desechar: “del lat. *disiectāre*. / 1. tr. Excluir, reprobar. / 2. tr. Menospreciar, desestimar, hacer poco caso y aprecio. / 3. tr. Renunciar, no admitir algo. / 4. tr. Expeler, arrojar.”¹⁰⁹

Existe gran redundancia en los lineamientos que regulan el marco legal del procedimiento para alcanzar un acuerdo conclusivo, a continuación, haremos una síntesis del contenido de los diversos Artículos que norman un mismo tema, a fin de lograr concreción en el presente apartado.

Aceptada como procedente la solicitud inicial que un particular interpuso ante la PRODECON, para alcanzar la firma de un acuerdo conclusivo, esta le notifica por escrito a la autoridad correspondiente la existencia de la misma, y le solicita que a la brevedad posible, y sin excederse de los veinte días, contados a partir de aquel en que surta efectos la notificación, manifieste si admite o deshecha el requerimiento que se le formula, además de que exprese su postura respecto de los términos en que este le fue planteado.

Por Ley la autoridad requerida está obligada a fundar y motivar la forma en que resuelva la solicitud que le notifica la PRODECON;¹¹⁰ en caso de que la autoridad sea omisa a contestar a dicho requerimiento, la Procuraduría está

¹⁰⁹ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=0mj7IGP> así también en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=CnzN47q>

¹¹⁰ Cfr. Artículo 69-D, del CFF, y Artículo 5º, de los *LRPPAACAP*.

facultada para sancionar a los servidores públicos en los supuestos que la Ley establece,¹¹¹ al respecto, el Artículo 28, fracción I, numeral 1, de la LOP, establece que al servidor público de la autoridad Fiscal Federal, se le impondrá una multa de entre cinco y diez SMGVCdMx elevados al mes, cuando:

Artículo 28, fracción I, numeral 1. “No rindan el informe requerido en el plazo y términos establecidos, o no acompañen los documentos a que se refiere el Artículo 19 de esta Ley, cuando el interesado haya cubierto los derechos respectivos, o no entreguen los documentos o den los datos adicionales solicitados por la Procuraduría.”¹¹²

Basándose en el contenido del requerimiento, la respuesta que de la autoridad puede resultar en distintos sentidos; en un primer supuesto, si la autoridad requerida se niega a aceptar los términos que se plantean en dicho escrito, necesariamente deberá expresar el fundamento y motivos por los cuales no acepta la firma del acuerdo conclusivo,¹¹³ ya que como anteriormente analizamos, de no contestar o contestar de manera parcial a su contenido, se hará merecedora de una sanción. En tal supuesto la PRODECON le notificara al contribuyente la negativa de la autoridad, y turnara la contestación recibida al área respectiva para que antes de diez días hábiles, ésta verifique los fundamentos y motivos expuestos, certificando que son acordes con las normas aplicables y que no vulneran de manera grave y evidente los derechos del contribuyente. En caso de que la respuesta resulte violatoria a las disposiciones aplicables, la Procuraduría hará constar sus razonamientos respectivos en el acuerdo de cierre de procedimiento, y se lo notifica a las partes.¹¹⁴ Hecho lo anterior se reanudarán los plazos suspendidos por el Artículo 69-F, el cual a su vez, se refieren a lo establecido en los artículos 46-A, primer párrafo; 50, primer

¹¹¹ Cfr. Artículo 69-D, del *CFF*, y Artículo 102, de los *LREASP*.

¹¹² Cfr. Artículo 28, fracción I, numeral 1, de la *LOP*.

¹¹³ Cfr. Artículo 69-D, del *CFF*, así como Artículo 7º, de los *LRPPAACAP*, y Artículo 102, de los *LREASP*.

¹¹⁴ Cfr. Artículo 10º, de los *LRPPAACAP*, y Artículos 102, y 105, de los *LREASP*.

párrafo; 53-B y 67, antepenúltimo párrafo, todos del CFF, respecto del termino con que cuenta la autoridad hacendaria para la realización del ejercicio de sus facultades de comprobación.

En un segundo supuesto, si la autoridad revisora acepta los términos en que el particular le ofrece la firma de un acuerdo, lo hará saber a la Procuraduría en su escrito de contestación,¹¹⁵ una vez que haya recibido este, la PRODECON cuenta con tres días hábiles máximo, para emitir el acuerdo de recepción correspondiente, en el cual dará cuenta de la contestación y acto seguido, el expediente se turnara al área respectiva para que en un plazo máximo de siete días, sea elaborado el proyecto final, una vez redactado el mismo, la Procuraduría notificara a las partes para que realicen las observaciones que consideren, dentro de los tres días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación. Una vez desahogadas las observaciones en caso de que las hubiese, la Procuraduría cita a los involucrados para que en día y hora establecidos, acudan a la firma de dicho Acuerdo Conclusivo, el cual se suscribirá en tres tantos iguales, uno para el contribuyente, otro para la autoridad y el restante permanecerá en los archivos de la PRODECON.¹¹⁶

En un tercer y último supuesto, si la autoridad hacendaria acepta la firma del acuerdo conclusivo, que por vía del requerimiento le propone la PRODECON, pero además, opta por expresar términos diversos para la adopción del mismo, fundando y motivando su postura como es debido, la PRODECON procederá de la manera siguiente:

- Dara cuenta al contribuyente de la respuesta de la autoridad.

¹¹⁵ Cfr. Artículos 7º, de los *LRPPAACAP*, y Artículo 102, de los *LREASP*.

¹¹⁶ Cfr. Artículo 103, de los *LREASP*.

- Identificará los hechos u omisiones consignados en el procedimiento de revisión fiscal y los relacionará con la calificación propuesta por la autoridad, cuidando que en ésta última no se varíen los hechos u omisiones en perjuicio del contribuyente.

- Verificará que los términos propuestos por la autoridad, estén acorde con las leyes aplicables, especialmente en lo relativo a los derechos del contribuyente.

Una vez satisfechos los puntos anteriores, la PRODECON emitirá un acuerdo para comunicar su resultado a la autoridad, mismo que notifica al contribuyente dentro de los cinco días hábiles siguientes de manera personal, para que en un plazo igual, contando a partir de aquél en que surta efectos dicha notificación, manifieste si acepta o no los términos en que el acuerdo resulta viable a juicio de la autoridad,¹¹⁷ para que en caso de ser afirmativa la respuesta del particular, se pueda proceder a la suscripción del acuerdo conclusivo.

En cualquiera de los supuestos antes mencionados, al momento de contestar el requerimiento que le emitió la PRODECON, la autoridad revisora podrá acompañar la información y los documentos que estime convenientes, respecto de la calificación de los hechos u omisiones referidos en la solicitud que le ha sido planteada.¹¹⁸ Una vez que la Procuraduría acuse recibo de la respuesta emitida por la autoridad fiscal, contará con un plazo de veinte días, para concluir el procedimiento y notificar a los involucrados.

En síntesis, el procedimiento para la aceptación o rechazo de la firma de un Acuerdo Conclusivo por parte de la autoridad revisora es el siguiente:

¹¹⁷ Cfr. Artículo 69-D, del *CFF*, además Artículo 9º, de los *LRPPAACAP*, y Artículo 104, de los *LREASP*.

¹¹⁸ Cfr. Artículos 7º, de los *LRPPAACAP*, y Artículo 102, de los *LREASP*.

- 1.- El contribuyente interpone una solicitud ante PRODECON.
- 2.- La PRODECON requerirá a la autoridad fiscalizadora para que en un plazo máximo de 20 días manifieste:
 - a).- Si acepta la propuesta del contribuyente.
 - b).- Los fundamentos y motivos por los cuales no acepta.
 - c).- Los términos en los que propone aceptar la propuesta.
- 3.- En caso de ser necesario la PRODECON integrara mesas de trabajo.
- 4.- De no proceder el acuerdo, la Procuraduría da conclusión al mismo, emitiendo un acuerdo de cierre de procedimiento, en caso de resultar procedente dicho acuerdo, este se firmara dentro de un plazo de 20 días.

En la práctica, un buen auditor se distingue por el número de auditorías mensuales que logra cerrar, y por la cantidad de ingresos que recupera para el fisco, en estas condiciones, los funcionarios que sirven a la administración tributaria, están obligados a cubrir una determinada cuota de productividad, lo que les dificulta poder alcanzar por cuenta propia algún consenso con el contribuyente, no tanto por la falta de voluntad de su parte, sino porque están obligados a seguir ciertos lineamientos que regulan su desempeño, o en caso contrario incurrirían en alguna responsabilidad legal; en tal situación gracias a la intervención de un tercero como es la PRODECON, la cual funge como testigo y da fe pública, transparentando los actos realizados, es que hoy en día, los auditores tienen la confianza de que cualquier consenso que llegue a firmarse entre la autoridad y el particular será plenamente legal, esto les permite negociar hasta llegar a un acuerdo, puesto que resulta más provechoso para el erario público, un arreglo a corto plazo que un litigio prolongado.

3.4.- INTEGRACIÓN DEL ACUERDO CONCLUSIVO.

Antes del desarrollo de este apartado precisaremos el siguiente término.

Integración: “*del lat. integratio, -ōnis, Acción y efecto de integrar o integrarse;*” y por su parte, Integrar: “*del lat. integrāre 'renovar', 'completar'. / 2. tr. Completar un todo con las partes que faltaban. / 3. tr. Hacer que alguien o algo pase a formar parte de un todo. U. t. c. prnl. / 4. tr. comprender (ll contener). / 5. tr. Aunar, fusionar dos o más conceptos, corrientes, etc., divergentes entre sí, en una sola que las sintetice. El nuevo enfoque integra las dos teorías anteriores.*”¹¹⁹

Toda vez que la Procuraduría acepta la solicitud del particular para suscribir un acuerdo conclusivo, designa a un representante que atenderá dicha controversia desde su principio y hasta la conclusión del mismo, enseguida se le requiere por escrito a la autoridad revisora para que exprese su voluntad de sujetarse a este procedimiento, sea cual sea su respuesta, la autoridad deberá de fundar y motivar los motivos de su resolución, y en caso de contestar afirmativamente, deberá remitir a su vez una propuesta de solución, de esta manera se abre la posibilidad de llegar a un acuerdo por este medio alternativo de solución de controversias.

Llegado a este punto, la Procuraduría tiene solo 20 días para que las partes logren alcanzar un consenso y se concluya con esto el procedimiento, este periodo resulta ser muy corto, por lo cual se requiere que todos los involucrados estén en contacto directo para discutir a fondo los temas que sean materia de la controversia, de tal manera que logren integrar a tiempo el

¹¹⁹ *Diccionario de la Lengua, op. cit.*, disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=Lq0xqZt> así también en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=LqKFoJI>

contenido final del acuerdo conclusivo; de ser necesario, desde el momento en que se emite el acuerdo de admisión de la solicitud y hasta alcanzar un consenso entre el contribuyente y la autoridad hacendaria, la PRODECON podrá convocar y organizar mesas de trabajo con la presencia de ambas partes, en las cuales buscara intercambiar información y criterios acerca de los hechos y omisiones consignados en el procedimiento de comprobación, promoverá la emisión consensuada de acuerdos,¹²⁰ buscando en todo momento que estos resulten ser justos y benéficos para los involucrados, además de que se respeten los derechos del contribuyente, y se asegure el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Es necesario mencionar que la PRODECON, no está obligada a realizar estas mesas de trabajo y análisis, para cada uno de los acuerdos conclusivos que atiende, esto dependerá del asunto en particular, según se valore si se aportaran nuevos datos, si existen puntos en la Ley o en la Miscelánea Fiscal que puedan discutirse y se puedan aclarar, así como también, de que tanto se lograra alcanzar la solución del conflicto con la realización de estas mesas.

La presencia de la PRODECON como tercero experto en la materia, busca que los involucrados sorteen sus diferencias y logren alcanzar un consenso., sin embargo, si en el transcurso de la realización de estos acercamientos, la Procuraduría observa que ninguno de los involucrados accede a moverse ni un punto en sus pretensiones, o si las propuestas de ambos lados son realmente lejanas, valorara la posibilidad de seguir integrando dichas mesas o suspenderlas.

¹²⁰ Cfr. Artículo 69-E, del *CFF*, además Artículo 9º, de los *LRPPAACAP*, y Artículo 104, de los *LREASP*.

Para la realización de una mesa de trabajo, es requisito indispensable que la Procuraduría emita una convocatoria donde deberá de precisar lo siguiente:

- Los hechos u omisiones sobre los cuales versará el debate;
- La calificación consignada en el procedimiento de comprobación;
- La calificación que propone el contribuyente, y
- La información o documentación que en su caso exhiban las partes para demostrar su calificación.

Después de la realización de una mesa de trabajo se levantara un acta, en la cual se precise de forma clara y sencilla los acuerdos alcanzados por los involucrados, así como cualquier cuestión en la cual se hubiere alcanzado un consenso entre estos, por ejemplo, podrían ser algunos de estos acuerdos, la fecha para exhibir determinada documental o el plazo en el cual la autoridad valorará la información y documentación que el contribuyente ha puesto a su disposición.

Para el contribuyente que se acerca a celebrar un acuerdo conclusivo resulta de gran ayuda la flexibilidad con la que este se desarrolla, puesto que a diferencia de un procedimiento jurisdiccional, el cual tiene formas procedimentales definitivas, así también plazos rígidos y periodos establecidos, en contraparte, en el procedimiento de acuerdo conclusivo, se brinda al contribuyente la posibilidad de negociar y transigir con la autoridad revisora, cambiar sus propuestas de solución en cualquier momento tantas veces como crea necesario, hasta que logre alcanzar algún acuerdo con ella, que ponga fin de manera total o parcial a las controversias planteadas ante la PRODECON.

3.5.- OBJETO DEL ACUERDO CONCLUSIVO.

Iniciaremos este apartado precisando la siguiente definición:

Objeto: “del lat. obiectus. / 1. m. Todo lo que puede ser materia de conocimiento o sensibilidad de parte del sujeto, incluso este mismo. / 2. m. Aquello que sirve de materia o asunto al ejercicio de las facultades mentales. / 3. m. Término o fin de los actos de las potencias. / 4. m. Fin o intento a que se dirige o encamina una acción u operación. / 5. m. Materia o asunto de que se ocupa una ciencia o estudio.”¹²¹

En apartados anteriores mencionamos que los Artículo 69-C y 69-E del CFF, establecen los requisitos de procedencia para el escrito que interpone el contribuyente, que solicita suscribir un acuerdo conclusivo ante la PRODECON; expusimos además, que es requisito imprescindible la existencia previa de una calificación de hechos u omisiones que hubiese realizado la autoridad revisora, ya que ésta será el tema sobre el que verse el resultado final de la controversia; al respecto el Artículo 71 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, mismo que en lo subsecuente denominaremos RCFF, menciona lo siguiente:

Artículo 71.- “Para los efectos del artículo 69-C, segundo párrafo del Código, los contribuyentes podrán solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo antes del levantamiento de la última acta parcial u oficio de observaciones, o antes de la resolución provisional a que se refiere el artículo 53-B del Código, siempre que la Autoridad Fiscal, previo a la emisión de dicha acta, oficio o resolución,

¹²¹ *Diccionario de la Lengua, op. cit.*, disponible al 16/02/2017, en la página: <http://dle.rae.es/?id=QmweHtN>

haga constar la calificación correspondiente en actas parciales, oficios o notificaciones emitidos para tales efectos."¹²²

Del Artículo anterior podemos deducir que, aquellos hechos u omisiones que han sido calificados por la autoridad revisora durante los procedimientos de comprobación, resultado de efectuar una revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica, que para juicio de ésta puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, resultan ser el verdadero objeto del acuerdo conclusivo, es sobre el cual las partes buscaran alcanzar un consenso, y una vez resuelto el contenido de dicho objeto, finalmente la Procuraduría emitirá con carácter de definitivo el acuerdo conclusivo correspondiente.

En la práctica es común encontrarnos una autoridad revisora que considere que la calificación que realiza de los hechos u omisiones en el ejercicio de sus facultades de comprobación, debe estar libre de cualquier intromisión que pueda alterar sus resultados, y en tal medida los auditores no contemplan las opiniones de terceros, incluso ni la del propio contribuyente, sin importar que esta resulte trascendente o que pueda aportar los elementos idóneos para mejorar la percepción de los puntos a revisar, todo lo anterior puede llevar a que dicha apreciación no siempre resulte ser certera, veraz, ni eficiente.

De manera ortodoxa, la llamada calificación de hechos, resultan ser los hechos u omisiones que la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, considera que no se ajustan a la descripción que la Ley establece de una obligación a cargo del contribuyente, sin embargo, para efecto

¹²² Artículo 71, del *Reglamento del Código Fiscal*, mismo que en lo subsecuente denominaremos *RCFF*, documento digital vigente al 16/02/2017, en la página: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5339148&fecha=02/04/2014

de iniciar un procedimiento de acuerdo conclusivo, la naturaleza de estos hechos u omisiones tiene un sentido más amplio, debido a que para la PRODECON, la calificación de hechos es toda aquella afirmación contenida en las actas u oficios que la autoridad llegue a emitir en la realización de una auditoría o revisión, y que pueda tener repercusión en materia fiscal para el contribuyente, sin que necesariamente se cite un precepto legal determinado.

Para aclarar el párrafo anterior, podemos agregar que la procedencia del acuerdo conclusivo, no depende de la cita formal y precisa que la autoridad realice del Artículo o precepto legal que ha incumplido el contribuyente auditado, tan solo basta que en las actas u oficios generados a lo largo del procedimiento de comprobación, se advierta la existencia de un enunciado en el cual la autoridad fiscal manifieste por ejemplo, que el tratamiento dado por el contribuyente a un préstamo, depósito bancario, anticipo, reembolso o deducción, hayan sido observados por esta como un posible incumplimiento a las obligaciones fiscales del particular, este tipo de expresiones resultan ser suficientes para ser materia de controversia susceptibles de resolverse mediante un acuerdo conclusivo.

Finalmente es importante mencionar que, en la búsqueda por lograr solucionar las controversias fiscales planteadas ante la PRODECON, solo serán materia a resolver los temas de fondo, por ejemplo se puede poner a discusión si el gasto determinado es estrictamente indispensable, si tal depósito representa o no un ingreso, si el precio de transferencia es o no el idóneo, o bien, si el costo determinado es el correcto, es decir todo aquello que logre definir si existe o no la obligación contenida en los hechos u omisiones consignados por la autoridad revisora, de tal manera que se dejara de lado en la discusión, la forma legal de la controversia, ya que resulta intrascendente al objeto mismo del Acuerdo Conclusivo.

3.6.- ADOPCIÓN DEL ACUERDO CONCLUSIVO.

Iniciaremos este apartado aclarando los siguientes términos:

Adopción: “del lat. *adoptio*, -ōnis. 1. f. Acción de adoptar.” Y por otra parte la palabra, Adoptar: “del lat. *adoptāre*. / 3. tr. Recibir, haciéndolo propio, un parecer, un método, etc., que han sido creados por otros. / 4. tr. Tomar resoluciones o acuerdos con previo examen o deliberación.”¹²³

Como anteriormente explicamos, el acuerdo conclusivo puede llegar a finalizar de dos maneras, con la emisión de un acuerdo de cierre, debido a que no fue posible alcanzar un consenso para resolver las diferencias; o bien un acuerdo afirmativo que puede ser a su vez, total o parcial respecto del objeto materia a resolver en este procedimiento alternativo de solución de controversias.

Toda vez que se hubiesen o no desarrollado las mesas de trabajo, y desahogadas las observaciones que en su caso emitan la autoridad y el contribuyente, la Procuraduría se encargara de elaborar el proyecto de acuerdo conclusivo, y una vez que lo haya terminado, citara en fecha determinada a las partes para que acudan a la suscripción del mismo; el contenido final se plasmara en tres tantos iguales, en cada uno firmaran de conformidad, el contribuyente, la autoridad revisora, y un representante de la Procuraduría, acto seguido se entregara copia a cada una de los involucrados y el tercer juego se conservara en los archivos de la PRODECON, finalmente, se le informara a las partes que con la firma del acuerdo se da por terminado el procedimiento para resolver las controversias.¹²⁴

A continuación presentamos una síntesis del procedimiento aquí descrito:

¹²³ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=0o7Lz2h> así como en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=0oKpOJX>

¹²⁴ Cfr. Artículo 8º, de los LRPPAACAP, el Artículo 69-E, del CFF, y el Artículo 103, de los LREASP.

PASOS		DOCUMENTACIÓN	PLAZOS
El contribuyente presenta su solicitud ante la PRODECON.	Anexa copia simple de los documentos en los que se consigne la calificación de la autoridad revisora sobre los hechos u omisiones con los que este inconforme.		La PRODECON tiene 3 días hábiles para admitir la solicitud.
La Procuraduría requerirá a la autoridad responsable para que rinda su respuesta.	Se la requiere por medio de notificación.	La autoridad tiene 20 días hábiles para dar su punto de vista.	
En caso de que la autoridad acepte la adopción del acuerdo conclusivo.	Se turnara el expediente al área respectiva de la PRODECON.	La Procuraduría tiene 7 días para elaborar el proyecto de acuerdo conclusivo.	
Una vez elaborado el proyecto, la Procuraduría se lo notificara a las partes para que le hagan las observaciones pertinentes.	Les notificara el proyecto de manera personal.	Tienen 3 días hábiles para realizar las observaciones que consideren.	
Si la autoridad expreso términos diversos a los propuestos por el contribuyente PRODECON se lo notificara a este último.	Le hará la notificación de manera personal.	El contribuyente tiene 5 días hábiles para que manifieste si está de acuerdo con los cambios propuestos.	
Si la autoridad no acepta la adopción del acuerdo conclusivo.	La Procuraduría le notifica al contribuyente.	El área respectiva de la PRODECON tiene 10 días hábiles para determinar si no se violan los derechos del contribuyente.	
Si se concluye que los fundamentos y motivos expuestos por la autoridad para no aceptar el acuerdo conclusivo, no resultan conforme a las disposiciones jurídicas aplicables.	La Procuraduría dejara asentado los motivos en el acuerdo de cierre del procedimiento, y le notificara a la autoridad y al contribuyente, que no se logró llegar a un acuerdo.	Se reanudarán los plazos a que se refiere los Artículos 46-A, primer párrafo; 50, primer párrafo, 53-B, y 67, antepenúltimo párrafo, del CFF.	
Si la autoridad responde que son procedentes los términos del acuerdo, la PRODECON citara a los involucrados, para que acudan en día y hora fijos a la firma del acuerdo.	Se hará la suscripción del convenio ante la presencia de la titular de la Procuraduría, o ante un representante de la misma.	Del acuerdo final se imprimen tres juegos de copias, uno para cada parte y el tercero para el archivo de la PRODECON.	

CAPÍTULO 4.- EL ACUERDO CONCLUSIVO Y SU CONDICIÓN INCONTROVERTIBLE.

4.1.- EFECTOS DEL ACUERDO CONCLUSIVO.

Previo al desarrollo de este apartado citaremos la siguiente definición:

Efecto: "*del lat. effectus. / 1. m. Aquello que sigue por virtud de una causa. / 2. m. Impresión hecha en el ánimo. / 3. m. Fin para que se hace algo.*"¹²⁵

Los efectos que produce la interposición de la solicitud de un particular, para suscribir un acuerdo conclusivo ante la PRODECON son los siguientes:

Se suspenden los plazos:

A partir de que el contribuyente presenta ante la PRODECON la solicitud de acuerdo conclusivo y hasta que se notifique a la autoridad revisora el término del procedimiento, se suspenden los plazos para la conclusión de la fiscalización, y para la emisión de la resolución que determine las contribuciones omitidas dentro del acto de fiscalización.¹²⁶ Esto quiere decir que el inicio del acuerdo conclusivo y su trámite suspende el plazo máximo de doce meses para concluir la visita domiciliaria o la revisión efectuada en las oficinas de las propias autoridades, llamada de gabinete, contando a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación como lo establece el Art. 46-A, primer párrafo del CFF,¹²⁷ además del plazo de seis meses con que cuenta la autoridad revisora, para efecto de emitir la determinación de las contribuciones omitidas dentro de la visita domiciliaria contemplada en el Art. 50 primer párrafo, del mismo Código,¹²⁸ así también el plazo extra de veinte días o

¹²⁵ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=EOoHYxJ>

¹²⁶ Cfr. Artículo 69-F, del CFF, y Artículo 6º, de los LRPPAACAP.

¹²⁷ Cfr. Artículo 46-A, del CFF vigente 2017.

¹²⁸ Cfr. Artículo 50, primer párrafo del CFF vigente 2017.

dos meses a que se refieren respectivamente las fracciones VI y VII del Artículo 48 del mismo Código,¹²⁹ lo anterior tratándose de una revisión de gabinete que efectuó la autoridad fiscal.

Por otro lado, el Artículo 72 del RCFF, menciona respecto de la revisión electrónica, que tras interponer la solicitud de acuerdo conclusivo ante la PRODECON, procederá la suspensión del plazo de quince días que otorga el CFF en su Artículo 53-B, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga, respecto de la resolución provisional que le notifique la autoridad en este tipo de revisiones;¹³⁰ sin embargo, el contribuyente deberá manifestar en la solicitud correspondiente, su conformidad con la suspensión del citado plazo.¹³¹

La condonación de las multas:

A este respecto, el Artículo 69-G establece que la condonación de multas al particular procederá por el 100 por ciento de estas, la primera vez que este suscriba un acuerdo conclusivo; por su parte, el Artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, misma que en adelante llamaremos LFDC, aclara que en los subsecuentes acuerdos que el mismo llegue a suscribir y dependiendo de qué tan avanzado este es procedimiento de fiscalización podrá otorgarse una condonación de un 20 % o 30 % de las contribuciones omitidas,¹³² estas disposiciones resultan trascendentes por el beneficio que otorgan al contribuyente que opte por suscribir un acuerdo conclusivo.

¹²⁹ Cfr. Artículo 48, fracciones VI y VII, del CFF vigente 2017.

¹³⁰ Cfr. Artículo 53-B, del CFF vigente 2017.

¹³¹ Cfr. Artículo 72, del RCFF.

¹³² Cfr. Artículo 17, de la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, misma que en adelante llamaremos LFDC, en su versión electrónica, disponible al 16/02/2017 en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

No generan precedente puesto que solo surten efectos entre las partes:

Resulta de gran importancia el que la suscripción de un acuerdo conclusivo sólo surtirá efectos para el pagador de impuestos que lo celebre, esto significa que, aquellos acuerdos conclusivos que fueron suscritos en el pasado y que en su caso la PRODECON haya publicado, no generaran precedente alguno, ni podrán ser invocados, ni aplicarse en los mismos términos a ningún otro contribuyente, esto sin importar que su contenido versen en el mismo sentido, lo cual supone que un acuerdo conclusivo celebrado en el pasado, no obliga a los involucrados, ni tampoco a la Procuraduría, todo esto se explica porque los acuerdos sólo resuelven casos específicos analizando las particularidades que se suscitan en los mismos.

La adjudicatoriedad con que se emiten los Acuerdos Conclusivos:

Esta característica significa que los acuerdos conclusivos son obligatorios por sí mismos, ya que es suficiente su emisión para que cobre eficacia lo pactado en ellos, regularmente los medios alternativos de solución de controversias, como por ejemplo la intermediación, necesitan de un acto externo posterior para que lo pactado en ellos pueda ser ejecutable, en los acuerdos conclusivos en cambio, una vez que se logra convenir una solución no necesitan de algún acto o intervención jurisdiccional subsiguiente.

Los acuerdos conclusivos son inimpugnables:

En virtud de este principio, la autoridad no puede desconocer los hechos que fueron materia del mismo; lo cual implica que si ésta firma un acuerdo conclusivo, solamente podrá intentar echarlo atrás mediante el juicio de lesividad, solo si comprueba que el particular se condujo con falsedad;¹³³ con

¹³³ Cfr. Artículo 69-H, del CFF vigente 2017.

esto se legitima en Ley la buena voluntad de las partes para alcanzar un acuerdo; tema del que hablaremos más ampliamente en un apartado posterior.

No existe la preclusión procesal:

En virtud de la falta de preclusión procesal, si el particular no hace valer o no hace uso de una acción procesal a que tiene derecho, una vez iniciado el trámite de acuerdo conclusivo, los conservara intactos, para que una vez concluido el procedimiento, pueda ejercer si así lo desea cualquiera de estos derechos, independientemente de si se logra alcanzar o no algún tipo de acuerdo. En conclusión, la tramitación de un acuerdo conclusivo no presupone la pérdida de los derechos que no haya ejercido el contribuyente, ya que este no está sujeto de forma estricta a lo que hubiese ofertado en la redacción inicial de su solicitud para la adopción de un acuerdo conclusivo, y tiene la libertad de plantear nuevas propuestas, de variar o adecuar las existentes, tantas veces como le resulte necesario, a fin de lograr llegar a un consenso con la autoridad.

Al respecto de la suspensión de plazos surge la interrogante, de si el contenido de la Ley solo suspende estos, dejando activa la capacidad de la autoridad para seguir requiriendo al particular a que aclare su situación fiscal, o también se suspende el ejercicio de las facultades de comprobación. Analicemos el primer supuesto; en caso de que la autoridad pueda seguir requiriendo al particular y no se suspenda la capacidad de investigación, no habría seguridad para el contribuyente de en qué términos se está negociando, lo anterior alargaría los temas a tratar, postergando indefinidamente la controversia, para nosotros es más plausible la segunda hipótesis, puesto que si consideramos que con la figura de los acuerdos conclusivos el contribuyente busca regularizar su situación fiscal, por lo que es necesario brindar la certeza jurídica de que ambas partes se sujetaran a lo pactado desde el inicio.

La anterior interrogante es aclarada en uno de los criterios normativo que emitió la PRODECON, al expresar que ella no es la que concede la suspensión con motivo de la interposición de un acuerdo conclusivo, sino que ésta deriva

por ministerio de Ley, y ella solo la opera vía la notificación que hace a la autoridad, es pertinente citar el criterio normativo que sustenta lo anterior:

“ACUERDO CONCLUSIVO. LA SUSPENSIÓN DE PLAZOS PREVISTA EN EL 69-F DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (CFF), OPERA POR MINISTERIO DE LEY. De conformidad con el artículo 69-F del CFF y 72 de su Reglamento, los plazos a que se refieren los artículos 46-A, primer párrafo, 50, primer párrafo, y 53-B del CFF, se suspenden por ministerio de Ley, desde la presentación de la solicitud de Acuerdo Conclusivo y hasta que se notifique a la Autoridad Revisora la conclusión del procedimiento respectivo, sin que los dispositivos mencionados en primer término, condicionen los efectos jurídicos de dicha suspensión a la emisión y notificación de alguna actuación por parte de Prodecon a la autoridad o al contribuyente; es decir, la suspensión aludida surte plenos efectos de forma inmediata con la mera presentación de la solicitud respectiva, con independencia de su admisión; por lo que bastará que el contribuyente exhiba su solicitud de Acuerdo conclusivo con el sello de recibido por parte de esta Procuraduría para demostrar que la suspensión del procedimiento de fiscalización, en virtud de lo dispuesto por el Legislador, ha operado. Por tanto, el hecho de que la autoridad desconozca tal suspensión y continúe ejerciendo sus facultades de comprobación dentro del procedimiento fiscalizador respecto del cual el contribuyente presentó su solicitud de Acuerdo Conclusivo, e incluso notifique la determinante del crédito fiscal, se traduce en una clara violación a los referidos 69-F y 72.”¹³⁴

Salvo algunas excepciones, en la práctica la autoridad tiene un año para auditar al contribuyente, y seis meses para determinarle un crédito fiscal, por otro lado, el particular tiene desde el primer día hasta el último de estos dieciocho meses para interponer una solicitud de acuerdo conclusivo, siempre y cuando no se haya dictado una resolución definitiva. La suspensión de los plazos le brinda a la autoridad tiempo extra para analizar con mayor detenimiento y claridad la información y pruebas recabada, para poder lograr una adecuada determinación de los impuestos omitidos, de tal manera la suspensión ayuda a ambas partes a llegar a un consenso meditado. En caso de que se llegara a concluir sin lograr algún acuerdo, se levantara la suspensión y continuaran activos los plazos para la autoridad y los contribuyentes.

¹³⁴ 3/2015/CTN/CN, última modificación 1ra., sesión ordinaria del 28/01/2016, *Criterios Normativos emitidos por la PRODECON*, actualizados al 7/10/2016, disponibles al 16/02/2017 en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion_criterios_normativos_actualizada.pdf

4.2.- CARÁCTER VINCULANTE DEL ACUERDO CONCLUSIVO PARA EL PARTICULAR.

Antes de dar inicio a este apartado aclararemos los siguientes términos:

Carácter: “del lat. *character*, y este del gr. *χαρακτήρ charaktēr*, der. de *χαραττειν charáttein* / 6. m. Conjunto de cualidades o circunstancias propias de una cosa, de una persona o de una colectividad, que las distingue, por su modo de ser u obrar, de las demás.”

Vinculante: “del ant. part. act. de *vincular*. / 1. adj. Que vincula, sujeta a una obligación.”¹³⁵

Una vez que la autoridad notifica al contribuyente que existe, una norma general aplicable a quienes reúnen sus mismas características, normalmente este accede a cumplir con sus obligaciones fiscales, sin embargo, existen algunos contribuyente que se niegan a cumplir, regularmente porque consideran que las obligaciones que se le imputan, están fuera de derecho, o que les son injustamente aplicadas, en estos casos el acuerdo conclusivo resulta ser un mecanismo eficaz para asistir al contribuyente inconforme, puesto que gracias a la mediación que brinda la PRODECON, éste puede hacerse escuchar por la autoridad revisora, exponer su punto de vista, escuchar las razones que argumenta la contraparte, y de manera conjunta aclarar cuáles son sus obligaciones conforme a Derecho, para así lograr alcanza un consenso que le permita corregir su situación fiscal. Sin embargo es importante mencionar que el alcanzar la firma de un acuerdo conclusivo entre los involucrados, no es trabajo exclusivo del asesor asignado por la PRODECON, también lo es del contribuyente como parte interesada, por lo cual tendrá que aportar los

¹³⁵ *Diccionario de la Lengua, op. cit.*, disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=7OboGAc> así también en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=bqOoIIA>

elementos necesarios que ayuden a alcanzar sus objetivos; en tal sentido, a continuación mencionaremos las obligaciones que pesan sobre el contribuyente.

En primer término, el contribuyente está obligado a cumplir con los requisitos que impone la Ley para que resulte procedente su solicitud, debiendo aportar la calificación que pretenda de los hechos, los términos en que pretende que sea aceptado el acuerdo conclusivo, así también, deberá de redactar su escrito dirigido a la PRODECON manifestando que comparece bajo protesta de decir verdad, además de los requisitos formales como es su firma y aportar las pruebas que sustenten su dicho.

Así también, el contribuyente está obligado a asistir a las mesas que sea convocado por la Procuraduría, y estar al pendiente de los temas que se tocan en ellas.

Además deberá atender de manera pronta, precisa y eficaz los requerimientos que le formule el representante de la PRODECON, para que logre prestarle una defensa efectiva.

Es trascendental la obligación del contribuyente para conducirse con veracidad en todo el procedimiento, bajo la advertencia de que el acuerdo resultante, podría ser desechado por la autoridad que lo suscribe si resultaran falsas sus aseveraciones.

Por último, el contribuyente está obligado a firmar el acuerdo conclusivo, para dar constancia de que acepta su contenido, así lo establece el Artículo 69-E del CFF, al referirnos lo siguiente:

Artículo 69-E: “De concluirse el procedimiento con la suscripción del Acuerdo, éste deberá firmarse por el contribuyente y la autoridad revisora, así como por la referida Procuraduría.”

Cabe aclarar que en la redacción final del acuerdo conclusivo, la Procuraduría solo asentara los puntos en los que el contribuyente estuvo de acuerdo con la autoridad; preservando el derecho de éste, para que pueda acudir posteriormente a las instancias jurisdiccionales que desee, buscando resolver lo que no haya satisfecho en el mismo.

A diferencia de lo que sucede en el procedimiento de queja que se tramita ante la PRODECON, los acuerdos que se llegan a alcanzar mediante la firma de un acuerdo conclusivo, no tienen solo el carácter de recomendaciones como en el primero, sino que, estos acuerdos están investidos de poder vinculante para las partes que lo suscriben, debido a la buena fe que argumentan éstas al momento de adherirse a este procedimiento, además de que este tiene el carácter de incontrovertible para los involucrados.¹³⁶

Finalmente, cuando algún contribuyente busca ayuda de la PRODECON, esta institución está obligada a garantizar que en el contenido final del acuerdo conclusivo, no resulten cargas nuevas sobre el contribuyente, más allá de las que tenía al inicio del procedimiento, esto quiere decir que no se determinaran otras obligaciones en su perjuicio, salvo las que originalmente estaban contenidas en los hechos y omisiones consignados por la autoridad revisora.

¹³⁶ Cfr. Artículo 69-H, del CFF, vigente 2017.

4.3.- CARÁCTER VINCULANTE DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS PARA LA AUTORIDAD.

Antes de dar inicio a este apartado precisaremos el siguiente término:

Autoridad: "del lat. auctoritas, -ātis. / 1. f. Poder que gobierna o ejerce el mando, de hecho o de derecho. / 2. f. Potestad, facultad, legitimidad. / 3. f. Prestigio y crédito que se reconoce a una persona o institución por su legitimidad o por su calidad y competencia en alguna materia. / 4. f. Persona que ejerce o posee cualquier clase de autoridad."¹³⁷

Una vez que analizamos las obligaciones que tiene que cumplir el contribuyente ante la PRODECON, ahora toca conocer las obligaciones que pesan sobre la autoridad revisora, dentro del mismo procedimiento.

Como sabemos, el contribuyente debe redactar la calificación que pretende se dé a los hechos u omisiones respecto de los cuales desea la adopción del acuerdo conclusivo, así también tendrá que mencionar los argumentos de fondo y las razones jurídicas que sustentan sus pretensiones, expresando los términos precisos con que aspira a que la autoridad firme dicho acuerdo, supongamos ahora que en esa solicitud, el particular excede sus pretensiones, o bien resulta omiso al citar los hechos u omisiones consignadas como realmente sucedieron, o cualquier otra razón que lleve a la autoridad revisora a negarse aceptar la suscripción del acuerdo conclusivo en cuestión, en este supuesto, no existe manera de que ésta sea forzada a adherirse a dicho procedimiento, ya que la PRODECON no está facultada para obligar, ni a sancionar a las autoridades que no se adhieran al mismo.

Sin embargo, una vez que la autoridad recibe el requerimiento emitido por la Procuraduría, quedara obligada a que dentro de un plazo máximo de 20 días, manifieste si acepta o no los términos en que le ha sido planteada la adopción del acuerdo conclusivo por parte del particular, de no llegar a aceptarlos deberá

¹³⁷ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=4UNmzWP>

de aportar los fundamentos y motivos por los cuales declina esta petición, o bien en caso de expresar términos distintos a los del particular, en los cuales considere aceptable sujetarse a este procedimiento ante la PRODECON, también deberá fundar y motivar estos.¹³⁸

Al respecto de las facultades con que cuenta la Procuraduría, para imponer sanciones a los servidores públicos de las autoridades Fiscales Federales, que no atiendan los requerimiento que esta les formule, el artículo 28 de la LOP, establece los siguientes supuestos en las que estas son procedentes:

a).- No rindan el informe que la Procuraduría les requiera, en el plazo y términos establecidos, o no acompañen los documentos que sean necesarios como soporte, en el procedimiento de quejas y reclamaciones, cuando el interesado haya cubierto los derechos respectivos.

b).- No se pronuncien sobre el cumplimiento de la recomendación que le emita la PRODECON.

c).- No asistan a las reuniones periódicas convocadas por la Procuraduría

d).-O bien si las autoridades Fiscales Federales se niegan a cumplir la recomendación que la PRODECON les dirija, sobre algún acto que haya sido declarado nulo mediante resolución definitiva de un órgano competente, y no fundamenten sus actos,

La sanción correspondiente al servidor público en los supuestos de los incisos A y B, será una multa de entre cinco y diez SMGVCdMx. En el supuesto del inciso C, la multa será de entre veinte y treinta SMGVCdMx. Respecto al inciso D, la responsabilidad será por el pago de los daños y perjuicios causados.¹³⁹

¹³⁸ Cfr. Artículo 69-D, del *CFF*, vigente 2017.

¹³⁹ Cfr. Artículo 28, de la *LOP*.

Una vez que se logra alcanzar la firma de un acuerdo conclusivo, la autoridad estará obligada a concluir sus facultades de comprobación, bien sea emitiendo el acta final correspondiente o el oficio de liquidación, además, deberá dictar las medidas necesarias para lograr cumplimentar el mismo, para esto, será necesario que tome en consideración los objetivos planteados en el contenido de lo firmado.¹⁴⁰ La autoridad no podrá llegar a desconocer el acuerdo conclusivo firmado, ya que no procederá contra el mismo ningún juicio que interponga ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, salvo que se compruebe que el contribuyente argumentó hechos falsos.¹⁴¹

Se podría suponer que para la autoridad revisora el carácter vinculante de las conclusiones firmadas en un acuerdo conclusivo, sea producto de las facultades sancionadoras que puede llegar a ejercerle la PRODECON, la cual como sabemos está facultada para imponer multas a la autoridad que ignoren los acuerdos alcanzados, o bien de la capacidad de la misma institución, para denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos y actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de cualquier autoridad Fiscal Federal; sin embargo, la obligación de cumplir con lo acordado proviene de la libre voluntad de las partes, que desde el principio deciden adherirse al procedimiento, lo que se resume en la máxima jurídica, *pacta sunt servanda*, o lo que es lo mismo *lo pactado obliga*, ya que toda convención voluntaria debe ser fielmente cumplida por los involucrados de acuerdo con lo pactado. Aunado a lo anterior, queremos pensar que la autoridad se vincula a este procedimiento, buscando aprovechar lo que para la Administración Pública significa resolver cualquier controversia a la brevedad posible, evitando con esto alargar los plazos para la recaudación de recursos necesarios para el Estado, por lo cual, el hecho de no respetar los acuerdos firmados, echaría por tierra la viabilidad de este procedimiento para posteriores controversias de ésta con los particulares.

¹⁴⁰ Cfr. Artículo 69-G, del *CFF*, vigente 2017.

¹⁴¹ Cfr. Artículo 69-H, del *CFF*, vigente 2017.

4.4.- IMPROCEDENCIA DE LOS MEDIOS DE DEFENSA CONTRA LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

Para mayor claridad respecto al tema del presente apartado, mencionaremos los siguientes términos:

Improcedencia: “de in- y procedencia. / 1. f. Falta de oportunidad, de fundamento o de derecho.”

Defensa: “del lat. tardío defensa. / 1. f. Acción y efecto de defender o defenderse. / 3. f. Amparo, protección, socorro. / 9. f. Razón o motivo que se alega en juicio para contradecir o desvirtuar la pretensión del demandante.”¹⁴²

Una vez que analizamos como la suscripción de un acuerdo conclusivo obliga a los firmantes, corresponde ahora precisar como la Ley respalda la decisión tomada, y los constriñe a cumplir con lo estipulado. De ante mano sabemos que lo pactado nunca podrá ir en contra de las disposiciones fiscales, puesto que éstas no son materia de discusión dentro de este tipo de acuerdos, ya que, el objeto de transacción de todo acuerdo conclusivo, será la calificación de hechos u omisiones que realizó previamente la autoridad revisora, motivo por el cual no se discute sobre créditos fiscales, sino sobre los antecedentes que pueden dar lugar a los mismos, de manera que de resolverse la controversia, no se contraviene el principio de indisponibilidad de las contribuciones.

Resulta evidente que cualquier solución que logre saldar un diferendo, requiere brindarle a los involucrados la seguridad jurídica que se cumplirá lo acordado, recordemos además que en los acuerdo conclusivo ante la

¹⁴² *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=L7eCdMd> así como en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=C249PSF>

PRODECON, el principal vínculo que obliga a las partes involucradas, es la buena fe y la genuina voluntad para alcanzar una solución consensuada a los diferendos, por tal motivo fue que en la reforma al CFF del año 2013, con la cual se creó este procedimiento, se tuvo el acierto de insertar en el contenido del artículo 69-H, la garantía de que los acuerdos alcanzados por este medio, no podrán ser controvertidos posteriormente, ni por el contribuyente ni por la autoridad fiscal, ya que contra ellos no es procedente algún mecanismo legal que logre desvirtuarlos; con esto se dota a los acuerdos ante la PRODECON, de la fuerza y seguridad jurídica necesarios para que los involucrados tengan la certeza absoluta, que dentro de los 5 años subsecuentes a su firma, la contraparte no podrá acudir ante alguna autoridad jurisdiccional a impugnar los resultados acordados y solicitar desechar lo pactado.

Sin embargo, el segundo párrafo del Artículo en comento, menciona que los acuerdos conclusivos serán incontrovertibles, mientras no se compruebe que el particular haya actuado con falsedad al declarar sobre los hechos u omisiones consignados, y solo en tal situación estos podrán ser impugnados, para lo cual, la autoridad tendrá que interponer el juicio de lesividad establecido en el artículo 36, primer párrafo del CFF, fuera de esta excepción no hay alguna forma de echar por tierra el contenido de lo firmado,¹⁴³ por lo que, de llegar a darse este supuesto, la autoridad no sería la encargada de calificar de falsos los hechos que de manera dolosa planteó el particular, necesariamente se tendría que acudir ante una jurisdicción ordinaria, para que esta sea quien los califique, y de resultar falsos les quite el carácter de cosa juzgada.

En la práctica la característica que convierte a los acuerdos conclusivos en incontrovertibles, conlleva algunas consecuencias para el particular; supongamos que un contribuyente inicia una regularización dentro del trámite de

¹⁴³ Cfr. 69-H, del CFF, vigente 2017.

un acuerdo conclusivo, y por motu proprio decide corregir su situación fiscal fuera de este procedimiento, por supuesto cumpliendo las debidas formalidades fiscales, con lo cual quedaría sin la posibilidad de que su corrección fiscal resulte ser incontrovertible, por lo que es de suponerse que la autoridad podría volver a revisar dicho periodo fiscal, esta hipótesis encuadra en el supuesto del siguiente criterio normativo emitido por la PRODECON, el cual establece lo siguiente:

“AUTOCORRECCIÓN FISCAL EN AUDITORÍA Y REGULARIZACIÓN PACTADA MEDIANTE ACUERDO CONCLUSIVO. SUS DIFERENCIAS. El Acuerdo Conclusivo es un medio alternativo de solución de controversias que permite poner fin a los diferendos o desavenencias que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre los contribuyentes y autoridades respecto los hechos u omisiones calificados en la auditoría. Este tipo de acuerdo puede ser un vehículo para regularizar la situación fiscal de los sujetos auditados. Ahora bien, la interpretación sistemática de los artículos 69-C y siguientes del Código Fiscal de la Federación, permite advertir que los contribuyentes que regularizan su situación fiscal a través de la suscripción de un Acuerdo Conclusivo, adquieren plena seguridad jurídica respecto de los hechos u omisiones que son materia del mismo, pues en primer lugar, dicha regularización se realiza de manera pactada con la propia autoridad revisora y, en segundo lugar, porque el diverso 69-H del mencionado ordenamiento establece expresamente que en contra de los Acuerdos Conclusivos alcanzados y Suscritos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no procederá medio de defensa alguno, y que las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que haya versado el Conclusivo, como lo establece el artículo antes referido. Por el contrario, en la autocorrección prevista en los numerales 2, fracción XIII, 14, 15, 16 y 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el pagador de impuestos se limita a presentar su declaración complementaria; a enterar el importe de las contribuciones a su cargo y a esperar la notificación de la resolución por la cual la Autoridad Revisora le comunique si corrigió o no por completo su situación fiscal, sin que exista posibilidad para el Contribuyente de adquirir la certeza jurídica que obtendría si los hechos u omisiones materia de esa corrección hubieran sido objeto de un Acuerdo Conclusivo. De ahí que resulten evidentes las diferencias entre la regularización pactada efectuada a través del procedimiento de Acuerdo Conclusivo y la autocorrección fuera del mismo, toda vez que a través del medio alternativo se impide de manera definitiva a la autoridad revisora el ejercicio de cualquier facultad de comprobación ulterior, respecto de los hechos u omisiones que fueron materia del mismo.”¹⁴⁴

¹⁴⁴ 4/2015/CTN/CS-SG, aprobado 4ta. sesión ordinaria del 24/04/2015, Criterios Sustantivos emitidos, 2da parte, actualizados al 7/10/2016, disponibles al 16/02/2017 en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion_criterios_sustantivos_sg_actualizada.pdf

Como es evidente en el anterior criterio normativo, la PRODECON advierte las diferencias y la imposibilidad de recibir los beneficios propios que otorga la suscripción de un acuerdo conclusivo ante esta institución.

Ahora bien, por otra parte sabemos que el paso siguiente a la suscripción de un acuerdo conclusivo, consiste en el deber de dictar las medidas necesarias para cumplimentar lo acordado por parte de la autoridad hacendaria, así también le corresponde a ésta, emitirle una resolución liquidatoria al contribuyente; en tal situación sabemos de antemano que, una vez que los hechos u omisiones consignados están contenidos en el resultado final de un acuerdo, resultaran ser materia incontrovertible, sin embargo las cuestiones meramente jurídicas que pueda contener dicha resolución y que no hayan sido materia del acuerdo, si podrían ser objeto de impugnación posterior por parte del contribuyente, ya que no existe impedimento jurídico para ello.

En el mismo orden de ideas, si por ejemplo, tras haberse firmado un acuerdo conclusivo entre el contribuyente y la autoridad hacendaria, sucediera que al emitir la respectiva resolución liquidatoria, la autoridad por error no llegara a fundar debidamente su competencia, en esta circunstancia nada le impide al contribuyente acudir a ejercer algún medio de defensa procedente, ya que estará plenamente facultado para interponer cualquier recurso, bien sea el recurso de revocación o el juicio de nulidad, hasta lograr incluso que dicha resolución pueda quedar sin efectos.

4.5.- BENEFICIOS PARA EL CONTRIBUYENTE QUE SUSCRIBE EL ACUERDO CONCLUSIVO.

Es pertinente exponer previo al desarrollo de este apartado, las siguientes definiciones:

Beneficio: "del lat. beneficium / 1 m. Bien que se hace o se recibe. / 2 m. utilidad (ll provecho). / 6. m. Conjunto de derechos y emolumentos que obtiene un eclesiástico de un oficio o de una fundación o capellanía. / 8. m. Der. Derecho que compete por ley o cualquier otro motivo."

Suscribir/subscribir: "del lat. subscribere. / part. irreg. suscrito o, Arg., Par. y Ur., suscripto. / 1. tr. Firmar al pie o al final de un escrito. / 2. tr. Convenir con el dictamen de alguien."¹⁴⁵

Antes de la creación de los Acuerdos Conclusivos, existía en nuestra sistema jurídico tributario el procedimiento de consulta establecido en el Artículo 34 del CFF, por medio del cual el contribuyente podía conocer el criterio de la autoridad respecto de un asunto que pudiese llegar a afectarlo, así también existía en el capítulo tercero de los LREASP, el procedimiento de queja y reclamación ante la PRODECON, sin embargo ambos mecanismos no resultaban suficientes para evitar que los diferendos tributarios terminaran siendo canalizados ante una vía jurisdiccional para lograr ser resueltos, con el consecuente menoscabo de tiempo y capital, así como la incertidumbre jurídica que implica para los involucrados llevar a cabo un juicio, a todo esto podemos agregar que para el contribuyente, los créditos fiscales son objeto de actualización permanente y traen aparejada ejecución, salvo que se garantice el interés fiscal.

¹⁴⁵ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=5LctDVj> así también en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=YontaSy>

Una vez que la PRODECON analizo estos antecedentes y las carencias que los limitaban, se decidió a promover la creación de una figura auxiliar que brindara beneficios más amplios a corto plazo, que aquellos que el contribuyente podría obtener de acudir ante una vía jurisdiccional, un procedimiento con la flexibilidad, celeridad e inmediatez necesarios, carente de formalismos mayores, que no resultara ser de tipo adversarial, ya que debía estar fundamentado en la auténtica voluntad de las partes que aceptan este procedimiento como la vía para alcanzar un acuerdo, fue así que se creó la figura de los acuerdos conclusivos, en los cuales la PRODECON desempeña el papel de facilitadora y testigo entre el fisco y los contribuyentes.

Desde la creación de estos acuerdos, en su marco legal se buscó prescindir de mayores formalismos en el procedimiento, sin embargo, se preservaron ciertos principios que brindarían a los contribuyentes los beneficios necesarios para convencerlo de que, optar por ceñirse a un procedimiento tan novedoso en nuestra legislación tributaria, les resultaría más provechoso que acudir ante una vía jurisdiccional. Iniciaremos el análisis de estos beneficios, mencionando los tres principios contenidos en el Artículo 3° de los LRPPAACAP, mismos que actúan en beneficio del contribuyente.

Principio de flexibilidad:

El cual implica que el acuerdo conclusivo no debe ceñirse a un criterio estricto y legal, sino a uno lógico y justo, es gracias a este principio que el particular tiene la oportunidad en cualquier tiempo durante el desarrollo del procedimiento, de aportar las pruebas necesarias e incluso novedosas que logren acreditar su dicho, bien si no pudo en el momento oportuno desvirtuar con estas las observaciones hechas por la autoridad, ya si no le fueron admitidas cuando las ofreció; de tal suerte que el inicio de un acuerdo conclusivo, le abre la posibilidad al particular de poder ofrecer estas al representante de la Procuraduría, con miras a proveerlo de los medios idóneos para lograr solución a la controversia, por su parte, para la autoridad revisora esto también resulta ser un beneficio, ya que como sabemos, el inicio de este procedimiento

suspende los plazos con que cuenta para el ejercicio de sus facultades de comprobación, y le brinda el tiempo necesario para darle una justa valoración a las pruebas que aportó el contribuyente.

Principio de celeridad:

En virtud del cual la autoridad hacendaria debe de evitar lentos, costosos, y complicados trámites, así también debe evitar obstaculizar el desarrollo del procedimiento.¹⁴⁶ Además de que, una vez que finalmente se logra firmar el acuerdo entre las partes, la autoridad está obligada por Ley, a tomar las medidas necesarias, y en consecuencia a emitir la resolución correspondiente, el Artículo 69-G es determinante al respecto.

Principio de inmediatez:

Este principio quedo perfectamente delimitado en una jurisprudencia que el Poder Judicial de la Federación emitió, y donde expone lo siguiente:

“INMEDIATEZ. PRINCIPIO DE, QUE DEBE ENTENDERSE POR. Lo que se ha dado en llamar principio de inmediatez significa que merecen mayor crédito las declaraciones producidas a raíz de los hechos, pero no quiere decir que el juez natural deba estar siempre e ineludiblemente atado a la primera manifestación que haga un testigo so pretexto del aludido principio, ya que puede ocurrir lo contrario cuando los elementos de prueba existentes en el sumario, debidamente relacionados entre sí, lo permitan desde un punto de vista lógico y jurídico.”¹⁴⁷

Una vez que analizamos algunos principios que protegen a los contribuyentes que optan por ceñirse a la tramitación de un acuerdo

¹⁴⁶ Cfr. López, Olvera Miguel Alejandro, *Principios del Derecho Administrativo*, p. 192, documento disponible en formato PDF al 16/02/2017 en la página: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1594/12.pdf>

¹⁴⁷ Jurisprudencia 209212, VII.P. J/48, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Núm. 86, Febrero de 1995, p. 43, disponible al 16/02/2017 en: <http://ius.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/209/209212.pdf>*

conclusivo,¹⁴⁸ mencionaremos otras bondades que las leyes tributarias otorgan a los particulares que opten por ceñirse al mismo.

La condonación de multas:

Este beneficio resulta ser muy importante para el particular, tan es así, que la Ley obliga a la PRODECON a cuidar en todo momento que como producto de la firma de un acuerdo, sea otorgada la condonación de multas en los términos y bajo los supuestos a que se refiere el artículo 69-G del CFF, el cual establece que dentro la suscripción de un acuerdo conclusivo, los involucrados podrán convenir con el contribuyente la condonación del 100% de las multas que le sean determinadas, siempre y cuando sea la primera vez que regularice su situación anómala por este medio, así también, las veces posteriores que suscriba un acuerdo, se aplicará la condonación de las sanciones en los términos y bajo los supuestos establecidos en el Artículo 17 de la LFDC,¹⁴⁹ mismo que menciona que las veces subsecuentes que los contribuyentes corrijan su situación fiscal suscribiendo otro acuerdo conclusivo, pagarán:

a) una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando se salden junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del CFF, según sea el caso.

b) una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas, cuando se liquiden junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto final de las contribuciones.

Por último, los involucrados podrán acordar el plan de pagos que resulte acorde a la situación financiera del contribuyente, puede ser este en

¹⁴⁸ Cfr. Artículo 3°, de los *LRPPAACAP*.

¹⁴⁹ Cfr. Artículo 69-G, del *CFF*, vigente 2017.

parcialidades, siempre y cuando se garantice el interés fiscal, y se cumplan los requisitos que disponga para tal fin el CFF.¹⁵⁰

La falta de preclusión procesal al pactar parcialmente:

Recordemos que el objeto de un acuerdo conclusivo es resolver las diversas observaciones que en una auditoría, pueda llegar a realizarle la autoridad a un contribuyente, de manera que una vez iniciado el trámite, el particular no está obligado a conciliar por la totalidad de los temas planteados, por ejemplo, si originalmente existían cinco puntos controvertidos, puede llegar a acordar en dos o tres, y firmara solo por estos, preservando intacto su derecho para acudir posteriormente ante cualquier vía jurisdiccional, a resolver los puntos en que aun este inconforme, con la única limitante como ya vimos, de que no haya sido resulta dicha observación en el contenido final del acuerdo conclusivo.

Acumulación de varios procedimientos respecto de un mismo contribuyente, y aún de varios contribuyentes respecto a un mismo objeto:

Es importante señalar que gracias a la flexibilidad del procedimiento de acuerdo conclusivo, es posible que un contribuyente o la autoridad revisora, puedan solicitar a la Procuraduría que se acumulen varios procedimientos, sean estos de la propia autoridad revisora, o en caso de que se trate de distintas autoridades respecto de un mismo contribuyente, la Procuraduría podrá analizar el caso en concreto y determinar la viabilidad para realizar esto. Al respecto cabe citar el siguiente criterio sustantivo emitido por la PRODECON:

“ACUERDOS CONCLUSIVOS. ACUMULACIÓN DE PROCEDIMIENTOS TRATÁNDOSE DE UN MISMO CONTRIBUYENTE. Cuando un contribuyente presenta dos o más solicitudes de Acuerdo Conclusivo respecto de hechos u omisiones consignados en dos o más procedimientos de comprobación, practicados por una o más Autoridades Revisoras, la Procuraduría abre un expediente por solicitud e instruye, por cuerda separada, los procedimientos que correspondan a cada una de las solicitudes presentadas. Sin embargo, ni el Código Fiscal de la Federación, ni los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de esta Procuraduría, impiden o limitan la posibilidad de que alguna de las partes solicite la acumulación de procedimientos, ni de

¹⁵⁰ Cfr. Artículo 17, de la LFDC, vigente 2017.

que las Autoridades Revisoras acepten analizar de manera conjunta los hechos u omisiones consignados en todas las auditorías, a efecto de que lo convenido se plasme en un sólo Acuerdo Conclusivo en el cual se defina integralmente la situación fiscal del pagador de impuestos; lo que puede producirse, entre otras, en cualquiera de las siguientes hipótesis:

i) Cuando un contribuyente está siendo revisado por la misma Autoridad, por varios periodos o ejercicios; o

ii) Cuando un contribuyente tiene abiertos diversos procedimientos de comprobación por parte de diversas Autoridades, con independencia de si se trata o no del mismo periodo o ejercicio. En estos casos, la Procuraduría atendiendo a su calidad de facilitadora para la adopción del Acuerdo, al principio pacta sunt servanda, así como al derecho de los contribuyentes de aclarar mediante la nueva figura, de manera integral, consensual y anticipada su situación fiscal, lo que coincide con el mandato constitucional previsto en el artículo 17 para la justicia alternativa; la Procuraduría podrá ordenar la referida acumulación y continuar con el trámite de las diversas solicitudes bajo un mismo procedimiento que podrá culminar, de alcanzarse el consenso, con la suscripción de un sólo Acuerdo.”¹⁵¹

Aún más interesante resulta la posibilidad de que se acumulen distintos procedimientos, cuando se trata de dos o más contribuyentes, en congruencia con el principio de continencia de la causa, el cual busca que pretensiones conexas entre sí, deban de ser debatidas en un mismo procedimiento, y en lo posible sean solventadas en la misma resolución, siempre y cuando se cumpla con el siguiente requisito:

“ACUERDOS CONCLUSIVOS. ACUMULACIÓN DE PROCEDIMIENTOS TRATÁNDOSE DE DOS O MÁS CONTRIBUYENTES: ...siempre que los hechos u omisiones consignados en cada una de las auditorías se encuentren vinculados entre sí de manera tal que su análisis y valoración no convenga realizar de manera separada o aislada, pues lo contrario implicaría el grave riesgo de que los hechos en los que participaron dos o más contribuyentes y que trascienden en el cumplimiento de sus respectivas obligaciones fiscales, pudieran calificarse de manera diferente o incluso contradictoria en cada uno de los procedimientos de Acuerdo Conclusivo radicados ante Prodecon; lo cual además de generar distorsiones en el tratamiento fiscal de esos contribuyentes, sería contrario al principio procesal de continencia de la causa, el cual consiste esencialmente en que las pretensiones

¹⁵¹ 12/2015/CTN/CS-SG, última modificación 4ta. sesión ordinaria del 3/06/2016, *Criterios Sustantivos emitidos*, actualizado al 7 de octubre de 2016, op. cit.

*conexas entre sí deben debatirse en un mismo procedimiento y ser decididas, en tanto sea posible, en una misma decisión*¹⁵²

Garantía de seguridad jurídica para el contribuyente, se llegue o no, a lograr la firma de algún acuerdo:

Esta característica es un beneficio importante para el contribuyente que suscribe un acuerdo conclusivo, ya que en caso de que no se logre la firma del mismo, todas las pruebas, la información, la documentación, la confesión expresa, y los datos que aportó durante el procedimiento, nada de esto podrá ser usado en su contra para actos posteriores, ni siquiera para la resolución determinante del crédito fiscal.

Como sabemos, los Acuerdos Conclusivos resuelven casos específicos, analizando las particularidades que se suscitan en los mismos, y resolviendo solo temas de fondo de manera concluyente, con lo cual brindan a las partes involucradas la certeza jurídica de que los acuerdos no serán modificados posteriormente, salvo que la autoridad comprueba que el contribuyente argumenta hechos falsos e inicie un juicio de lesividad contra estos.

La flexibilidad para consensar criterios jurídicos:

En todo sistema jurídico tributario existen algunos conceptos que por su naturaleza resultan ser indeterminados, bien sea por que carecen de una definición concreta, como es el caso de los conceptos de precio justo, autonomía, publicidad, o bien porque, aunque hubiesen sido definidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de su jurisprudencia, estos conceptos representan todo un reto de análisis y comprensión, como es el caso de la estricta indispensabilidad, el objeto social o actividad preponderante del contribuyente, o la determinación de si tal o cual erogación es o no estrictamente indispensable, y si la misma debe calificarse como un gasto o como una inversión. Es en esta medida que los Acuerdos Conclusivos representan un

¹⁵² 1/2016/CTN/CS-SG, aprobado 5ta. sesión ordinaria del 24/06/2016, *Criterios Sustantivos emitidos*, actualizado al 7 de octubre de 2016, op. cit.

espacio de interlocución dentro del cual el contribuyente y la autoridad pueden consensar sobre el tratamiento fiscal específico que habrá de darse a tales conceptos, y por tanto, sobre el efectos que habrá de tener su tratamiento en la esfera jurídico tributaria del contribuyente; de tal forma, la suscripción de un acuerdo conclusivo permite a los involucrados, consensuar recíprocamente la manera en que habrán de calificarse los hechos consignados en el procedimiento de auditoría o revisión fiscal, para determinar cuáles son las obligaciones del contribuyente conforme a Derecho.

La protección del contribuyente por parte de la PRODECON:

Resulta importante mencionar que aun cuando el contribuyente y la autoridad revisora sean quienes de común acuerdo convienen la forma en que habrá de suscribirse el acuerdo conclusivo, la PRODECON cuenta con un área especializada encargada de verificar que en el contenido final del mismo, no resulten afectados los intereses del contribuyente, respecto a cómo estaban originalmente al acceder a los servicios de ésta Procuraduría.

Finalmente mencionaremos que, no todos son beneficios para el contribuyente, también la autoridad hacendaria obtiene provecho al ceñirse al procedimiento para la adopción de un acuerdo conclusivo, ya que de esta manera podrá finalizar anticipadamente sus facultades de comprobación y lograr en su caso recabar los impuestos que efectivamente adeude el particular, además de que podrá resolver cualquier diferendo que exista o pueda llegar a crearse, sin la necesidad de que los involucrados tengan que acudir ante una vía jurisdiccional, obteniendo con esto, una reducción de la judicialización de controversias en materia tributaria. Comparada con la corrección tradicional donde la autoridad decidía unilateralmente, y podía obstaculizar o impedir la solución de las controversias, en el acuerdo conclusivo la PRODECON certifica el procedimiento y le da transparencia, para que el contribuyente tenga la confianza de acudir a este medio alternativo, sencillo, no gravoso, rápido y transparente, buscando resolver sus diferencias con la autoridad revisora.

4.6.- NATURALEZA JURÍDICA DEL ACUERDO CONCLUSIVO.

Al respecto del presente apartado, es pertinente citar las siguientes definiciones:

Jurídico, ca : *"del lat. iuridīcus. / 1. adj. Que atañe al derecho o se ajusta a él."*

Regularizar: *"de regular-izar. tr. regular (ll ajustar o poner en orden). U. t. c. pml. / tr. legalizar, adecuar a derecho una situación de hecho o irregular. Regularizar la situación de una persona."*¹⁵³

*"En sentido general, podemos decir ¿que la regularización de la situación fiscal implica la adecuación a la legislación de un hecho o circunstancia que era irregular. Para regularizar su situación fiscal, el contribuyente debe ponerse al tanto con todas sus obligaciones, que por alguna razón omitió."*¹⁵⁴

Antes de proceder a desarrollar el tema, es necesario dar una breve descripción de los medios alternativos para la solución de controversias, que están contemplados en la Teoría General del Proceso, es decir, aquellos medios que prescinden de la decisión unilateral de un órgano jurisdiccional, para atenerse a una decisión convencional o pactadas, y que involucran la concertación de la voluntad de las partes para resolver controversias o evitar eventuales conflictos; a fin de lograr mayor fluidez en el tema, en lo subsecuente citaremos dichos medios por las siglas MAPSC. La mayoría de los tratadistas clasifican estos medios en dos categorías: los medios autocompositivos, aquellos que son resueltos de manera directa por los involucrados, y los medios heterocompositivos, aquellos que requieren del nombramiento de un tercero que coadyuve en la solución del o los diferendos.

¹⁵³ *Diccionario de la Lengua*, op. cit., disponible al 16/02/2017 en la página: <http://dle.rae.es/?id=MeETNtK> así también en la página electrónica: <http://dle.rae.es/?id=VkPYnyP>

¹⁵⁴ Ferreiro, Lapatza José Juan, *Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta*, Madrid, Quincena Fiscal, núm. 9, 2003, p. 14.

En primer término analicemos los MAPSC autocompositivos, los cuales a su vez, pueden resolver de manera unilateral o bilateral las controversias; resulta ser de manera unilateral cuando se encuentra una solución por la voluntad de una de las partes, como sucede al allanarse o en el desistimiento; y por otro lado en los bilaterales, se llega a una solución de manera voluntaria gracias a la intervención de todos los involucrados, como es el caso de la transacción o la negociación, en donde cada interesado busca persuadir al otro de que su percepción de una situación determinada es la correcta, intentando a su vez percibir qué aspectos de la postura de su contraparte pueden ser atendibles y en qué términos; comúnmente la negociación es vista como un enfrentamiento entre posturas ideológicas, pero en la práctica es recomendable apreciarla como un proceso de trabajo en equipo, una negociación cooperativa, que prescinde de la intervención de persona extraña al conflicto, y en la cual se requiere la renuncia del interés propio en beneficio del interés general, para lograr encontrar puntos de acuerdo vía la voluntad de las partes. En conclusión resulta evidente que entre los MAPSC de tipo autocompositivo no encontramos la intervención de un tercero extraño al conflicto, razón por la cual podemos considerar que los Acuerdos Conclusivos no corresponden estrictamente a esta categoría.

A continuación se encuentran los MAPSC de tipo heterocompositivo, su característica esencial proviene de la presencia de un tercero, el cual podrá ayudar a las partes a encontrar una solución al conflicto o bien puede llegar a resolver este por motu proprio, de tal manera, en la medida en que el tercero involucrado pueda tener una mayor o menor injerencia en el procedimiento, podemos clasificarlos de la siguiente manera:

En el arbitraje, los involucrados permiten que un tercero imparcial logre poner fin a la controversia mediante la expedición de una decisión o laudo arbitral, en este caso, se menciona que el conflicto logra solucionarse con un

acuerdo por una vía no jurisdiccional, donde se sustituye al juez por un tercero que siguen las líneas generales de la resolución de controversias tradicional.

En la conciliación un tercero debe proponer una fórmula conciliatoria; esto es, los involucrados le delegan el control del proceso al conciliador, quien es el que delimita los puntos en conflicto, les propone su proyecto de solución, asiste a las partes para que acuerden sobre este, y además les va señalando el camino posible para llegar a la misma.

Finalmente, en la mediación los involucrados también son guiados por un tercero para llegar a una solución, pero el mediador no tiene la obligación de proponer la fórmula para resolver la controversia, y por ello puede o no expresar una posible solución, razón por la cual, las partes en conflicto tienen que presentar sus propuestas de negociación o acuerdo, en el entendido de que el mediador puede proponer fórmulas para mejorar estas, de tal manera son los propios interesados los que encuentran la solución al problema, además de que también, serán ellos los que definan la forma en que la misma se cumplirá, guiados o asesorados siempre por el mediador.¹⁵⁵

Una vez hecho el paréntesis anterior, recordaremos que por otra parte la Teoría General del Derecho Administrativo, considera que por la trascendencia de los intereses en juego las contribuciones son indisponibles, ya que no pueden ser objeto de convenio ni de negociación alguna, además de que la determinación del tributo que ejerce la autoridad revisora, es un acto unilateral de imposición en el cual no existe la participación del sujeto pasivo, quien estará

¹⁵⁵ Cfr. Botella, García-Lastra Carmen, *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, España, 1ª ed. Marcial Pons-IEF, 1996, p. 199.

obligado a contribuir, ya de manera forzosa y aun contra su voluntad. En concordancia a estos principios, cualquiera podría argumentar que los MAPSC antes mencionados, no tienen cabida al momento de la recaudación de los tributos, o de lo contrario, el Estado incurriría en una violación al principio de indisponibilidad de la obligación tributaria.

Sin embargo, desde hace tiempo a nivel internacional, se han venido gestando cambios en las legislaciones tributarias modernas, con la tendencia a buscar encontrar un equilibrio entre los integrantes de la relación jurídico tributaria, y proteger así los derechos y las garantías del contribuyente ante los actos de la autoridad hacendaria, por lo que se han creado instituciones públicas defensoras del contribuyente equiparable al Ombudsman de algunos países, este tipo de figuras ayudan a prevenir que para su solución, los conflictos fiscales tengan que ser canalizados a alguna vía jurisdiccional, evitando costos para ambas partes. Fue en este contexto de ideas que se creó en México el procedimiento para la suscripción de los Acuerdos Conclusivos ante la PRODECON, figura que si bien cuenta con antecedentes jurídicos internacionales, no tiene equiparación en algún otro marco legal, es por esto que resulta trascendente desentrañar su naturaleza jurídica, dilucidar sus virtudes, las cualidades que los hacen únicos, sus alcances y consecuencias jurídicas, para así determinar la importancia que tiene su existencia en nuestro país.

Para concluir el marco teórico de este apartado, mencionaremos que además en la Teoría General del Derecho Administrativo, existe una segunda teoría que concibe la posibilidad que se pueda dar un acuerdo destinado a determinar la obligación tributaria, solo en el supuesto de que exista vaguedad normativa o dificultad técnica para la determinación del crédito fiscal, lo cual supone que se pueda llegar a dar un acuerdo procedimental preparatorio. Sabemos que cuando la autoridad revisora inicia el ejercicio de sus facultades

de comprobación, no necesariamente debe existir alguna controversia formal, puesto que todavía no hay un juicio, ni existe la litis, sin embargo, si lo analizamos en estricto rigor, si se podría considerar que existe un diferendo, debido a que la autoridad inicia su ejercicio de comprobación sospechando que hay ciertas inconsistencias, es decir, que no está conforme con la valoración de las pruebas aportadas o no por el contribuyente, o bien, que tiene una apreciaciones distintas de los conceptos declarados por éste; en la práctica podría suceder por ejemplo, que la autoridad considere un gasto como gasto no necesario, o que algunas deducciones no las considere como necesarias para el objeto de la negociación; todo lo anterior generara controversia respecto a la interpretación del contenido de la Ley, luego entonces, es evidente que puede existir un diferendo en el procedimiento de fiscalización respecto de la calificación de hechos u omisiones, sin embargo, técnicamente hablando, mientras no se haya concluido la auditoría, y no se hubiese determinado algún crédito fiscal líquido, no puede existir alguna controversia sobre algo legalmente indeterminado, lo cual permite implementar algún MAPSC que logre solucionar las diferencias que aún no se formalizan o anticiparse a ellas, todo lo anterior sin llegar a violentar el contenido de la Ley.

Atendiendo al contenido del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre del año 2013, el cual dio paso a la creación de la figura de los Acuerdos Conclusivos, en dicho instrumento jurídico se especifica que estos acuerdos tendrán por objeto *brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales*.¹⁵⁶

¹⁵⁶ *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*, Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, DOF 09/12/2013, p. CXI, disponible al 16/02/2017 en: http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf

Sin embargo, sería un error considerar la cita anterior y por esto ubicar a los acuerdos conclusivos como una figura más, destinada a la autocorrección propiamente dicha, ya que esta figura existía mucho antes de la creación de dichos acuerdos, además de que las resoluciones que se concretan por medio de estos acuerdos, tienen el carácter de incontrovertibles, lo que constituye una diferencia insalvable respecto de la figura de la autocorrección ya existente.

Ahora recopilaremos las características de los acuerdos conclusivos que hasta aquí se han expuesto; primero, la petición de Acuerdo Conclusivo procede en cualquier momento a partir del inicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se le notifique la resolución que determine el monto de las obligaciones omitidas al contribuyente, por tal motivo como ya dijimos, es evidente que oficialmente no existe aún la controversia, pero también lo es, que la autoridad ha detectado alguna incongruencia entre lo que la Ley establece y lo que el particular a declarado, motivo por el cual ha iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación, de aquí podemos advertir que el Acuerdo Conclusivo es una fórmula que se anticipa a la controversia, pues se concreta antes de que la autoridad tributaria realice de manera unilateral el acto administrativo que determina el crédito fiscal, puesto que este no se perfecciona sino hasta el momento de ser notificada la resolución determinante del monto de las contribuciones omitidas al particular, luego entonces, hasta antes de este punto el conflicto aún no ha surgido formalmente, es en previsión del mismo que se inicia la tramitación de este mecanismo convencional, y aún tenemos que agregar que se incorpora o atiende el criterio y la voluntad del contribuyente para que finalmente se logre abortar el conflicto que aún no ha surgido oficialmente, digamos que se evitan controversias legales futuras.

De tal manera, la PRODECON cumple la función de un tercero neutral e imparcial que asiste a las partes sin tener capacidad de decisión, ya que sus

propuestas no son obligatorias, lo cual permite que sean los propios involucrados quienes, con toda libertad logren llegar a un acuerdo que ponga fin a su conflicto, en este caso la Procuraduría actúa como facilitadora, al guiarlos en la búsqueda de una solución consensuada que ponga fin a la auditoría o a la revisión fiscal. En su calidad de organismo autónomo especializado en materia tributaria, también se encarga de elaborar el proyecto de acuerdo conclusivo que habrán de suscribir el contribuyente y la autoridad revisora, protegiendo en todo momento los derechos del contribuyente establecidos en la Ley.

Una vez analizadas todas sus características, podemos concluir que la naturaleza jurídica de los acuerdos conclusivos es la de ser un medio alternativo no jurisdiccional de solución de controversias, basado en la libre voluntad de las partes involucradas, con el cual se busca dirimir anticipadamente las diferencias que entre el contribuyente auditado y la autoridad fiscal puedan llegar a surgir, para finalmente, lograr regularizar la situación fiscal del obligado. Es un acuerdo en la medida que sintetiza el resultado de las mesas de trabajo previas, que los involucrados hayan celebrado durante el procedimiento, recordemos que las partes se adhieren al mismo, con la actitud de obtener beneficios mutuos en un esquema de ganar-ganar. Además se dirimen bilateralmente las controversias, debido a que los involucrados transigen en sus consideraciones y calificaciones, al cotejarlas mutuamente, a fin de que se pondere la interpretación jurídica de la contraparte, para que al final sean ellos los que logren llegar a conciliar la calificación que deba de prevalecer en el contenido final del acuerdo conclusivo.

CONCLUSIONES:

1.- La relación jurídica tributaria se da cuando coincide el hecho generador y el hecho imponible, es muy importante porque ahí nace la obligación tributaria, postura que manifiestan la mayoría de los autores y con la que estamos de acuerdo.

2.- Para lograr la recaudación de los tributos necesarios para el funcionamiento del Estado, el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, actúa embestido de facultades exclusivas, sin embargo aunque esto le coloca en una posición de superioridad frente al particular, la Ley le restringe solo y exclusivamente a ejercer las atribuciones concedidas para el ejercicio de sus funciones.

3.-Por otra parte aunque el sujeto pasivo actúa en calidad de subordinación ante la autoridad y es el obligado a contribuir para sufragar las necesidades económicas del Estado, puede hacer valer recursos legales ante cualquier violación que afecte sus derechos, o que intente sobrepasar las obligaciones tributarias que le establece la norma legal.

4.- Ya que la Ley distingue claramente los derechos y las obligaciones que le asisten tanto al contribuyente, a los responsables solidario y subsidiario, así como al tercero afectado, es importante determinar la calidad en que se acude a reclamar el ejercicio de un derecho o a desestimar la carga de una obligación ante la autoridad competente.

5.-No basta solamente con cumplir la obligación tributaria sustantiva, consistente en el pago de los tributos, también es preciso cumplir las obligaciones de carácter formal como son, presentar registro ante el RFC, dar los avisos correspondientes ante el fisco, de modificaciones al RFC, así como las que cada impuesto determine en sus Leyes respectivas. Es importante

mencionar que no solamente pesan obligaciones sobre el contribuyente, la norma legal también le concede derechos que puede ejercer.

6.- Respecto de las formas en que se extingue la obligación sustantiva, la condonación de contribuciones es una de las figuras más controvertidas, ya que el Ejecutivo Federal aplica ésta de manera general y discrecionalmente, por lo que resulta ser más equitativa la condonación de multas a los particulares.

7.-Para nosotros, el acreditamiento es solo un mecanismo auxiliar para el cálculo exacto de las contribuciones, a diferencia de la compensación en la cual sí se efectúa una extinción de la deuda tributaria, al cotejarla contra un saldo a favor, siempre y cuando se satisfagan los requisitos legales.

8.-El trámite de la queja resulto ser un mecanismo poco efectivo, que ha sido ya superado por las bondades que brinda la nueva figura de los Acuerdos Conclusivos, de manera que, sería recomendable que a la PRODECON se le dotara del poder vinculante necesario, para hacer efectivos los resultados de su procedimiento de queja.

9.- Muchos contribuyentes se inconforman por el plazo tan cortos que la Ley les concede, para lograr desvirtuar el contenido de una determinación provisional emitida en su contra, posterior a que les fue realizada una revisión electrónica; como ya mencionamos, la llamada resolución provisional resulta ser en verdad una orden de pago, es gracias a la existencia de los acuerdos conclusivos ante la PRODECON, que la autoridad ha evitado un aumento de los juicios ante las vías jurisdiccionales por inconformidad ante este tipo de revisiones, con la consecuente disminución de su trabajo.

10.-El acuerdo conclusivo es una figura que se regula en el Artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación es una forma amigable para resolver el posible conflicto o diferencia que se presenta cuando la autoridad revisora ejercita sus facultades de fiscalización a un contribuyente, sea esta una visita domiciliaria, revisión contable o revisión electrónica, el particular podrá acudir ante la PRODECON para que ésta le solicite a la autoridad revisora si acepta

que se integre una mesa de trabajo, con la salvedad de que solo será procedente cuando aún no se haya determinado el crédito fiscal. Creemos que es un acierto el que se pretenda resolver las controversias a través de una conciliación entre la autoridad y el gobernado para no saturar nuestros tribunales y sobre todo generar una cultura de solución de conflictos a través de medios alternativos.

11.- Debemos tomar en cuenta los requisitos legales para que sea procedente la adopción de un Acuerdo Conclusivo, el primero es que el objeto materia del mismo aún no haya sido juzgado, el segundo requisito es que no exista una determinación de crédito fiscal, en tercer lugar, que se trate de actos emitidos por una Autoridad Fiscal Federal, y por último, que el valor de la litis no exceda el límite legal establecido. En lo referente al procedimiento para determinar dicho valor, es importante aclarar que la mayoría de los congresos locales aprobaron la reforma constitucional, que logra desindexar el SMGVCdMx como medida de referencia para realizar dicho cálculo, y en lo subsecuente será la UMA la nueva medida de referencia, unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia económica en pesos, que se tomara en cuenta para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, de las entidades federativas y de la Ciudad de México, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de todas las anteriores. El Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) está encargado de establecer su valor, y publicarlo.

12.- El procedimiento para la firma de un Acuerdo Conclusivo, está contemplado en el Artículo 69-D del Código Fiscal de la Federación, a grandes rasgos es el siguiente, una vez que la PRODECON requiere a la autoridad revisora para que exprese su voluntad o no de sujetarse a éste procedimiento, pueden ocurrir tres posibles respuestas, que la autoridad requerida acepte lisa y llanamente, que acceda pero solo en base a los puntos que presente como viables, o bien que rechace sujetarse al procedimiento. Nosotros consideramos que representa un gran avance el implementar en la Ley como obligación de la

autoridad, el fundar y motivar cualquier respuesta que emita, ya que esto le permitirá al contribuyente, si resulta procedente la realización de un acuerdo conclusivo, poder manifestarle a la autoridad de manera respetuosa su percepción de la carga tributaria.

13.-En las reuniones de trabajo que puedan llegar a realizarse, la PRODECON no solamente fungirá como testigo, sino que además deberá salvaguardar que se respeten los derechos del gobernado. Una vez que se logre llegar a un acuerdo, el mismo se firmara por la autoridad, el contribuyente y la Procuraduría, entregándose como comprobante, una copia a cada una de las partes involucradas y otra más se guardara en los archivos de la PRODECON.

14.-Es interesante las posibilidades que ofrecen los acuerdos conclusivos respecto a que fundamentados en el principio de continencia de la causa, sea viable que pretensiones conexas entre sí, deban de ser debatidas en un mismo acuerdo conclusivo, y en lo posible sean solventadas en la misma resolución, siempre que los hechos u omisiones consignados en cada una de las auditorías se encuentren vinculados entre sí de manera tal que su análisis y valoración no convenga ser realizada de manera separada o aislada, pues de lo contrario implicaría el riesgo de que los hechos en los que participaron dos o más contribuyentes y que trascienden en el cumplimiento de sus respectivas obligaciones fiscales, pudieran calificarse de manera diferente o incluso contradictoria en cada uno de los procedimientos de Acuerdo Conclusivo radicados ante PRODECON; lo cual podría generar distorsiones en el tratamiento fiscal de esos contribuyentes.

15.-Respecto de la condonación de multas, consideramos que carece de fundamentos la disminución del monto a condonarle a un mismo contribuyente que realice subsecuentes acuerdo conclusivo, ya que en la práctica puede llegar a resultar más atractivo para el particular, acudir ante una vía jurisdiccional para intentar echar abajo el monto total del adeudo, a sabiendas de que un acuerdo conclusivo subsecuente le supone un menor provecho, por el desembolso

expedito de los créditos aún no determinados, así como de un monto considerable de las multas generadas.

16.-Lo pactado en un acuerdo conclusivo obliga a las partes, debido a que esta cimentado en la firme voluntad de éstas en llegar a un acuerdo, por tal motivo ninguna de ellas se reserva el derecho a poder realizar acción alguna, ni a objetar, ni impugnar el contenido del acuerdo conclusivo resultante, salvo que la autoridad compruebe ante una vía jurisdiccional que el contribuyente actuó con falsedad en lo declarado o en los documentos aportados, por lo tanto será necesario que una autoridad jurisdiccional sea la que declare la falsedad de lo acordado ante la PRODECON.

17.-Los acuerdos conclusivos son un medio alternativo no jurisdiccional de solución de controversias habidas o por haber, que se basa en la transacción de los puntos controvertidos, por medio del dialogo entre las partes involucradas, que asistidas por la PRODECON buscan regularizar la situación fiscal del contribuyente, sin embargo no debemos confundir a estos acuerdos con la figura de la autocorrección, ya que en el contenido final de los acuerdos conclusivos prevalece la voluntad de las partes involucradas, además de que los mismos resultan tener la calidad de incontrovertibles, todo lo anterior los hace un procedimiento único e inconfundible.

18.- Nosotros consideramos que sería recomendable que la tramitación de los acuerdos conclusivos no solo resulte aplicable para subsanar los hechos u omisiones producto de una visita domiciliaria, revisión contable o revisión electrónica, proponemos que se amplíe su viabilidad para auxiliar en la regularización del contribuyente que fuese omiso en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, siempre y cuando no medie dolo de su parte y actué sin necesidad de coacción por parte de la autoridad hacendaria.

BIBLIOGRAFÍA:

- ALEGRÍA, Margarita, COHEN, Sandro, GOMEZ CARRO, Carlos, LOPEZ AGUILAR, Enrique, *Manual para el manejo de información en la investigación documental*, editorial Universidad Autónoma Metropolitana, primera edición, México 1994.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, editorial Themis, vigésimo segunda edición, México 2014.
- ESCALANTE, Beatriz, *Curso de Redacción para escritores y periodistas*, editorial Porrúa, primera edición, México 2007.
- BOTELLA GARCÍA-LASTRA, Carmen, *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, editorial Marcial Pons-IEF, primera edición, Madrid, 1996.
- BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Como Elegir EL Medio De Defensa Fiscal Más Adecuado*, editorial Gasca Sicco, tercera edición, México 2008.
- , *El Poder Tributario Frente A La Constitución, Las dificultades del Derecho En La Defensa Tributaria*, editorial Gasca Sicco, primera edición, México 2009.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, editorial Porrúa, vigésimo octava edición, México, 2008.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, editorial Limusa, quinta edición, México 2013.
- FERREIRO LAPAZTA, José Juan, *Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta*, en *Quincena Fiscal*, núm. 9. Madrid 2003.
- GORJÓN GÓMEZ, Francisco Javier, STEELE GARZA, José G., *Métodos alternativos de solución de conflictos*, editorial Oxford University Press, segunda edición, México 2008.
- JUAREZ ARELLANO, Magaly, *El Juicio Fiscal, ¿Qué hacer?*, editorial Gasca Sicco, segunda edición, México 2009.

- LATAPI RAMIREZ, Mariano, *La Realidad De Los Impuestos En México*, editorial Sicco, primera edición, México 1998.
- MANRIQUEZ, Irma, LOPEZ GONZALEZ, Teresa, Coordinadoras, *Política Fiscal y Financiera en el contexto de la reforma del Estado y de la Regulación Económica en América Latina*, editorial Porrúa, primera edición, México 2005.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, editorial Porrúa vigésimo segunda edición, México 2014.
- MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta, *Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid (AFDUAM), España, 2008.
- PEREZ AVILA, Noé, *Como Hacer Una Investigación*, ediciones de Superación Académica, primera edición, México 1994.
- PONCE GÓMEZ, Francisco, PONCE CASTILLO, Rodolfo, *Derecho Fiscal*, editorial Limusa, vigésimo segunda edición, México 2013.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Oxford University Press, tercera edición, México 2011.
- ROMERO FLOR, Luis María, *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado*, tesis doctoral dirigida por Dr. Miguel Ángel Collado Yurrita y Dr. Adriano di Pietro, Universidad de Castilla, La Mancha, España 2010.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo G, *Derecho Tributario*, editorial Cárdenas y DB, tercera edición, México 2002.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional*, Foro Revista de Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, núm. 3, Ecuador 2004.
- VENEGAS ALVARES, Sonia, *Derecho Fiscal*, editorial Oxford University Press, Colección Textos Jurídicos Universitarios, primera edición, México 2012.
- WITKER, Jorge, *La Investigación Jurídica*, editorial Tinta Negra, primera reimpresión, México 2009.

YANOME YESAKI, Mauricio, *Compendio de Derecho Fiscal*, editorial Porrúa y Tecnológico de Monterrey, EGAP, México, 2009.

CIBERGRAFÍA:

Compensación universal, documento digital del Sistema de Administración Tributaria, documento digital disponible en la página: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/devoluciones_compensaciones/Paginas/compensacion_universal.aspx

Diccionario de la Lengua Española, vigésimo segunda edición, versión electrónica, disponible en la página: <http://lema.rae.es/drae/>

Diccionario de Leyes, The Law Dictionary, versión electrónica, disponible en la página: <http://espanol.thelawdictionary.org/>

Diccionario Jurídico Elemental, CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, editorial Heliasta S. R. L., undécima Edición, Buenos Aires 1993.

Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa - UNAM, edición Histórica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 2005.

Enciclopedia Jurídica en Línea, versión electrónica, disponible en la página: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com>

La creación de una instancia de conciliación en materia tributaria previa al juicio de nulidad fiscal, *Letras jurídicas*, SÁNCHEZ ACEVES, José Arturo, Revista electrónica de derecho, Primavera, Marzo - Septiembre, núm. 6, México 2008, documento disponible en el siguiente enlace: <http://cuci.udg.mx/letras/sitio/>

La figura del acreditamiento en el impuesto al valor agregado, ESQUIVEL CAMACHO, Victorino, documento disponible en formato PDF en: <http://www.tfja.mx/investigaciones/historico/pdf/lafiguradelacreditamientoenelimpuesto.pdf>

Principios del Derecho Administrativo, LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro, disponible en la página: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1594/12.pdf>

Medios alternativos de resolución de conflictos como solución complementaria de administración de justicia, CUADRA RAMÍREZ, José Guillermo, primera

edición, SCJN, México, 2009, disponible en formato PDF, en la página:
https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/245/Becarios_134.pdf

Memorias del Foro Acuerdos Conclusivos, Solución anticipada de Procedimientos de Fiscalización, serie de cuadernos de la PRODECON, número XIII, 2014, documento digital disponible en la página electrónica:
<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones#memorias>

LEYES, Y REGLAMENTOS:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente, en la página:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>

Código Civil Federal, vigente 2017, disponible en varios formatos, en la página:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccf.htm>

Código Fiscal de la Federación, vigente 2017, disponible en varios formatos, en la página electrónica: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

Criterios Normativos emitidos por la PRODECON, primera compilación, documento en formato PDF disponible en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2013/Criterios_PRODECON.pdf

-----, versión actualizada, documento disponible en:
http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion_criterios_normativos_actualizada.pdf

-----, versión actualizada 2da parte, documento disponible en:
http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion_criterios_sustantivos_sg_actualizada.pdf

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, documento digital en formato PDF, disponible en:
http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf

Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, vigente en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n336.pdf>

Ley de Coordinación Fiscal, vigente 2017, versión electrónica, en la página:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lcf.htm>

Ley de Ingresos de La Federación Para el Ejercicio Fiscal 2016, en la página:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lif_2016.htm

Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente 2017, disponible en formato PDF en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente 2017, en su versión electrónica, en la página: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

Ley del Servicio de Administración Tributaria, vigente 2017, en:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93_171215.pdf

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en su versión electrónica, vigente en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

Ley General Tributaria 58/2003, del 17 de diciembre, Boletín Oficial del Gobierno De España, disponible en formato PDF en la página:
<https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, vigente, en:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lopdc.htm>

Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la PRODECON, vigente, documento en formato PDF, disponible en:
<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-LineamientosAtribucionesSustantivasProdecon.pdf>

Lineamientos que Regulan el Procedimiento Para la Adopción de Acuerdos Conclusivos Ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328244&fecha=27/12/2013

Modelo de Código Tributario, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias del año 2006, disponible en formato PDF en: https://ciatorg-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

Procedimiento de Queja o Reclamación, vigente, disponible en:
<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Servicios/QuejaReclamacion.pdf>

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente 2017, en la página:

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LISR_060516.pdf

Reglamento del Código Fiscal, vigente 2017, disponible en: [http://](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5339148&fecha=02/04/2014)

www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5339148&fecha=02/04/2014

Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, disponible en la página

electrónica: <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>