



Universidad Nacional Autónoma de México.

Facultad de Derecho.

Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas.

Tesis: “Naturaleza Jurídica de los Acuerdos Conclusivos y
sus efectos.”

Alumno: Fernando Padilla Damián.

No. de cuenta: 30722454-1.

Asesora: Dra. Margarita Palomino Guerrero

Ciudad Universitaria, CDMX

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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, Cd. Mx., 06 de Diciembre de 2016

LIC. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante C. PADILLA DAMIÁN FERNANDO con número de cuenta 307224541, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "NATURALEZA JURÍDICA DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS Y SUS EFECTOS", bajo la asesoría de la Dra. Margarita Palomino Guerrero.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad."

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



Agradecimientos.

A la Universidad Nacional Autónoma de México por abrirme sus puertas y ser tan generosa en mi formación.

A la Facultad de Derecho por haberme cobijado durante mis estudios de licenciatura. A sus maestros por inspirarme con la pasión mostrada en cada una de sus clases.

A mi asesora, la Doctora Margarita Palomino Guerrero, por su paciencia y guía en el desarrollo de este trabajo.

“Por mi raza hablará el espíritu.”

Dedicatoria.

A mis padres, Fernando Padilla García y Genoveva Damián Ruíz, quienes con amor me educaron y dispusieron el fruto de su trabajo para que obtuviera una formación académica, lo cual me permitió lograr mi sueño de ser egresado de la máxima casa de estudios de nuestro país.

A mi hermano, Gerardo Alejandro, por ser mi compañero de vida, y a toda mi familia por su apoyo incondicional.

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN. 10

CAPÍTULO PRIMERO

MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE
CONTROVERSIAS 13

I. Concepto de mecanismos alternativos de solución
de controversias..... 13

II. Conceptos generales de la solución de conflictos . 18

1. Autotutela 18

2. Autocomposición..... 20

3. Heterocomposición..... 21

4. Proceso..... 22

5. Amigable Composición 23

III. Mecanismos alternativos de solución de
controversias adversariales y no adversariales 24

1. Métodos adversariales 24

2. Métodos no adversariales 27

CAPÍTULO SEGUNDO

LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS..... 39

I. Antecedentes..... 39

II. Medios alternativos de solución de controversias en materia fiscal.....	42
III. Concepto de Acuerdo Conclusivo.....	44
IV. Naturaleza jurídica de los Acuerdos Conclusivos..	45
V. Características de los Acuerdos Conclusivos.....	49
1. Finalidad de los Acuerdos Conclusivos.....	49
2. Anticipación de los Acuerdos Conclusivos a la controversia.....	50
3. Carácter vinculante de los Acuerdos Conclusivos.....	51
4. Carácter definitivo de los Acuerdos Conclusivos.....	51
5. Inicio y conclusión de los Acuerdos Conclusivos.....	52
6. Improcedencia de medios de defensa contra los Acuerdos Conclusivos.....	53
7. Suspensión de las facultades de comprobación tratándose de Acuerdos Conclusivos.....	55
8. Prohibición de utilizar información mostrada en el procedimiento de Acuerdo Conclusivo en actos futuros de fiscalización.....	56
9. Autocorrección fiscal.....	58

10. Condonación de multas.....	60
VI. Actos de autoridad.	64
1. Concepto de acto de autoridad.....	64
2. Actos de autoridad materia de Acuerdo	
Conclusivo.	65

CAPÍTULO TERCERO

SUJETOS Y PROCEDIMIENTO DE LOS ACUERDOS

CONCLUSIVOS.	68
I. Sujetos de los Acuerdos Conclusivos.....	68
II. El contribuyente y sus derechos.....	71
1. Concepto de sujeto pasivo de la relación fiscal. .	71
2. Elementos para clasificar a los sujetos pasivos de	
la relación fiscal.....	73
3. Los derechos del contribuyente.....	73
4. Derechos Humanos enfocados al	
contribuyente.	75
5. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.	80
6. Personas jurídicas y Derechos Humanos.....	81
III. Autoridad Fiscal.	83
1. El sujeto activo de la relación fiscal.	83
2. Concepto de Autoridad Fiscal.	85

3. Clasificación de las autoridades administrativas de carácter fiscal.....	89
4. Sujetos sobre los que recae la condición de autoridad fiscal.	93
IV. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. ..	100
1. Ombudsman.....	100
2. Constitución de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	105
3. Naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	107
4. Atribuciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	112
5. Estructura orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	113
6. El ombudsman en los mecanismos alternativos de solución de controversias.	115
7. Intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en los Acuerdos Conclusivos.	116
V. Procedimiento para la adopción de los Acuerdos Conclusivos.....	120
1. Conceptos generales del procedimiento de Acuerdos Conclusivos.....	120

2. Cronografía de los Acuerdos Conclusivos.....	145
3. La suscripción del Acuerdo Conclusivo.....	156
4. Criterios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para la acumulación de expedientes de Acuerdo Conclusivo.....	157

CAPITULO CUARTO.

EXPECTATIVAS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS EN ATENCIÓN A SU REGULACIÓN.....	161
I. Ventajas de los Acuerdos Conclusivos.....	161
II. Desventajas de los Acuerdos Conclusivos.....	162
III. Propuesta.....	164
CONCLUSIONES.....	167
BIBLIOGRAFÍA.....	173

INTRODUCCIÓN.

El motivo de esta investigación en torno a la naturaleza jurídica de los acuerdos conclusivos, se origina a razón de la implementación de los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en el Derecho mexicano. En la Constitución originalmente se establece la obligación de implementarlos en materia penal, sin embargo a través de diversos planteamientos se fueron extendiendo a otras ramas del Derecho.

Respecto a los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, algunos autores los consideran instrumentos de pacificación social, con motivo de los beneficios que ofrece y por los procesos de comunicación que emplean para lograr la solución de los conflictos que les dan origen.

Así, la pacificación social de la que se habla en los Mecanismos Alternativos se establece en el sentido de evitar la confrontación de las personas en procesos jurisdiccionales, en los cuales siempre habrá inconformidad por el resultado. Por lo que, al lograrse una solución en donde las partes salgan satisfechas, resulta un aporte

importante para que el sentimiento de justicia prevalezca en la sociedad.

En esta incorporación de los Mecanismo Alternativos, el Derecho Fiscal los recoge y se concretan en la figura de los Acuerdos Conclusivo, siendo los mismos, motivo de discusión entre nuestros maestros, de la Facultad de Derecho. Esto llamó particularmente nuestra atención.

Es así, que decidimos comenzar con esta investigación identificando, la naturaleza jurídica de los Acuerdos Conclusivos y conocer sus características e identificar sus ventajas y desventajas.

La investigación se integra por cuatro capítulos, en el primero nos referimos a los medios alternativos de solución de conflictos, en el segundo denominado los Acuerdos Conclusivos se establecen los antecedentes de la institución y se busca desentrañar sus particularidades.

En el tercer capítulo intitulado, los sujetos y el procedimiento de los Acuerdos Conclusivos, identificamos quienes participan en el procedimiento de su adopción. Con un análisis obligado de la naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y su función en la adopción de los Acuerdos Conclusivos.

En el cuarto y último capítulo llamado expectativas de los Acuerdos Conclusivos, tratamos las ventajas de los Conclusivos, así como las desventajas las cuales incluso representan oportunidades para mejorar, así por último se expresan propuestas que en nuestra opinión ayudaran a fortalecer la incorporación, de los Acuerdos Conclusivos como un verdadero mecanismo de solución de conflictos, ya que actualmente no lo son porque solo se acuerda entorno a las sanciones ya que en el monto del crédito fiscal no puede haber acuerdo porque la autoridad no puede pactar la aminoración de las cargas tributaria, pero si puede acordar que ante el reconocimiento del gobernado de sus obligaciones, se le exima de la sanción.

CAPÍTULO PRIMERO

MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

I. CONCEPTO DE MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

El artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente en el párrafo cuarto señala “Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias...”¹ estableciendo así una obligación para el Estado mexicano en materia de acceso a la administración de justicia.

Es importante analizar a que se refiere el concepto Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias (MASC´s).

¹ Artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

Podemos encontrar en la doctrina el uso de las palabras métodos y mecanismos en el sentido de medios prácticos o sucesión de fases para alcanzar un objetivo.

Las inquietudes surgen en los siguientes términos. ¿A qué se refiere con alternativos? La palabra alternativo, según la definición del diccionario de la Real Academia Española, significa “capaz de alternar con función igual o semejante”². Ante esta situación es oportuno señalar que la forma tradicional o común de solucionar controversias o conflictos es el proceso jurisdiccional.

Oscar Peña Gonzales los conceptualiza como:

“Los medios alternativos de resolución de conflictos (MARC’s) son aquellos medios no tradicionales distintos al poder judicial que dan solución a conflictos, entre partes, esto es, mediante una negociación, acuerdos, o con la intervención de un tercero, como es el

² <http://dle.rae.es/?id=26t9lcH>

caso de la conciliación y el arbitraje, es decir sin la intervención del poder judicial.”³

Respecto a este concepto se puede aclarar que el término más idóneo a utilizar es el de proceso jurisdiccional y no así poder judicial toda vez que se está refiriendo a actos y no a los sujetos o instituciones que tienen en sus facultades el desarrollo de dichos actos.

Un concepto más de Medios Alternativos lo aporta Guillermo Pacheco Pulido; quien refiere que:

“Los sistemas alternativos de resolución de conflictos son procedimientos voluntarios, flexibles, rápidos, económicos, prácticos, privados y confidenciales que no tienen efecto obligatorio para las partes, y que su regulación no se rige por ninguna norma preestablecida.”⁴

³ Peña Gonzales, Oscar, *Mediación y conciliación extrajudicial, medios alternos solución de conflictos*, México, Flores Editor y Distribuidor, 2010, p. 40.

⁴ Pacheco Pulido, Guillermo, *Mediación cultura de la paz*, México, Porrúa, 2004, p. 3.

Al respecto la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) señala que los MASC's son:

“... desde un punto de vista procedimental... son mecanismos para sustituir la decisión unilateral del órgano jurisdiccional por una decisión convencional o paccionada de tal forma que – como métodos alternativos pueden también considerarse técnicas negociales o paccionadas para resolver o evitar conflictos.”⁵

Previamente se ha hecho referencia a la relación que guarda el proceso jurisdiccional con los mecanismos alternativos de solución de controversias. Es por ello importante señalar que la Teoría General del Proceso es la rama más próxima y por tanto adecuada para situar a los mecanismos en el panorama jurídico.

⁵ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Acuerdos conclusivos primer medio alternativo de solución de controversia en auditorías fiscales, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente número XIV*, México, PRODECON, 2014, p. 7.

En este orden de ideas, entonces:

“Los medios para solucionar [los] conflicto[s] de intereses jurídicamente trascendente[s],... se clasifican en tres grandes grupos: la autotutela, la autocomposición y la heterocomposición. Como su nombre lo indica, tanto en la autotutela como en la autocomposición la solución va a ser dada por una o ambas partes en el conflicto; por eso se califica a estos medios como parciales, no en el sentido de que sean incompletos, sino de que provienen de las propias partes. En cambio, en la heterocomposición la solución va a provenir de un tercero ajeno a la controversia, por lo que se califica de imparcial.”⁶

Es por esto que en las siguientes líneas se analizará brevemente a la autotutela, la autocomposición y la heterocomposición.

⁶ Ovalle Favela, José, *Teoría general del proceso*, 6ª ed., México, Oxford University Press, 2005, p. 7.

II. CONCEPTOS GENERALES DE LA SOLUCIÓN DE CONFLICTOS

1. *Autotutela*

En la Teoría General del Proceso, al decir de algunos doctrinarios, se establece un proceso evolutivo en el acceso a la justicia. En primer término está la autotutela, la cual es considerada como uno de los actos más primitivos toda vez que en palabras simples se trata de hacer justicia por propia mano.

Puede parecer que se trata de un acto de venganza, ya que las personas al haber sufrido una afectación en su integridad, familia o posesiones buscaron igualar la vejación a quien perpetró dicho daño. Lo cual se observa principalmente en la Roma Antigua, los pueblos precolombinos y la Europa del medievo.

Así, “la autotutela o autodefensa... en buena cuenta significa el triunfo del más fuerte, por lo cual es proscrito por la ley salvo los casos excepcionales...”⁷

⁷ Peña Gonzales, Oscar, *op. cit.*, p. 43.

De acuerdo con esta idea y lo señalado por la ley se observa que este acto primitivo ha subsistido y en algunos casos es justificable y legal.

Por lo que a efecto de dar claridad se analizará lo siguiente: una persona pretende privar de la vida a otra y esta a su vez se resiste a tal pretensión, naciendo así un conflicto de intereses. Quien no quiere ser privado de la vida se defiende, se comete homicidio con la causa de exclusión del delito referida. De lo cual se infiere que se dio conclusión a una controversia de forma distinta al proceso jurisdiccional. Es posible pensar que se trata de un mecanismo alternativo de solución de controversias, sin embargo al retomar los conceptos destacados con antelación, es de notable importancia apuntar la característica de lograr una solución convencional.

Al respecto “lo que distingue a la autotutela son dos notas: en primer lugar, la ausencia de un tercero ajeno a las partes y, en segundo término, la imposición de la decisión por una de ellas a la otra.”⁸

⁸ Ovalle Favela, José, *op. cit.*, p. 8.

2. Autocomposición

La autocomposición se aleja del primitivismo y la animalidad de la autotutela "... al encontrar las propias partes en conflicto la solución de este, ya sea a través del pacto, de la renuncia o del reconocimiento de las pretensiones de la parte contraria."⁹

En este orden de ideas:

"... Carnelutti advierte que la autocomposición es un género dentro del cual cabe que se reconozcan varias especies: dos unilaterales o derivadas de un acto simple, y una bilateral derivada de un acto complejo, de modo que tenemos: a) la renuncia; b) el reconocimiento, y c) la transacción. Las dos primeras serían las unilaterales y la última bilateral... la transacción puede ocurrir como veremos, dentro o fuera del proceso, antes que se inicie o una vez iniciado."¹⁰

⁹ Gómez Lara, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, 10^a ed., México, Oxford University Press, 2004, p. 11.

¹⁰ *Ibidem*, p.19.

En la autocomposición, es claro que, se trata de renunciar a la propia pretensión; la aceptación de la pretensión ajena y en el caso de la transacción al haber un proceso de negociación es viable aducir que ambas.

Es en esta figura en la cual se observan mecanismos en los que las partes buscan conjuntamente soluciones a sus conflictos a través de transigir, es decir, aceptar o rechazar propuestas de la contraparte.

La autocomposición en relación al proceso, puede evitarlo, al dar conclusión al conflicto antes de que una de las partes inicie un proceso jurisdiccional o lo finaliza anticipadamente, lo cual la ubica de forma natural en la categoría de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, si y solo si existe un acuerdo de voluntades de las partes involucradas.

3. Heterocomposición

En el proceso evolutivo mencionado, se considera a la heterocomposición como la forma más civilizada e idónea para dirimir controversias. En estos supuestos, será un tercero quien dé la solución al conflicto; una solución

calificada como imparcial, toda vez que se trata de un tercero sin interés propio en la controversia.¹¹

Los mecanismos heterocompositivos pueden ser estatales o privados. De forma regular, se señala que el arbitraje es un proceso en el cual el tercero que resuelve es un árbitro privado, no obstante se debe señalar que existen procedimientos arbitrales llevados a cabo por unidades administrativas del Estado.

En líneas previas, se ha señalado la relación que guarda el proceso respecto de los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, sin embargo no se ha señalado claramente qué se debe entender por proceso.

4. *Proceso*

Cipriano Gómez Lara lo conceptualiza como:

“... el conjunto de actos desenvueltos por el órgano estatal jurisdiccional, por las partes interesadas y por los terceros ajenos a la relación sustancial, actos todos que están proyectados y que convergen en el acto final de la aplicación estatal de una ley general al caso concreto controvertido, para dirimirlo o

¹¹ Cfr. Ovalle Favela, José, *op. cit.*, p. 23.

para solucionarlo; es decir en el acto por el cual se sentencia.”¹²

Por su parte, José Ovalle señala que una de las características más importantes del proceso es que el tercero que decide el conflicto tiene facultades “no sólo para emitir una resolución obligatoria para las partes, sino también para imponerla por sí misma con forma coactiva...”¹³

De tal suerte que el proceso es un conjunto de actos orientados a solucionar los conflictos que las partes señalan, llevados ante un tercero, el cual se pronunciará y en atención a las facultades conferidas por la ley, vigilará y asegurará el cumplimiento de la sentencia.

5. Amigable Composición

Al haber conceptualizado la autocomposición y la heterocomposición, es posible acotar una figura señalada por Cipriano Gómez, la amigable composición.

De acuerdo a lo que señala, ésta se encuentra entre la autocomposición y la heterocomposición. La controversia se expone ante un tercero, el cual, agilizará la

¹² Gómez Lara, Cipriano, *op. cit.*, p. 26.

¹³ Ovalle Favela, José, *op.cit.*, p. 29.

comunicación entre las partes y en algunas ocasiones puede proponer fórmulas de solución, sin embargo la decisión de llegar a un acuerdo es totalmente de las partes. Una de las diferencias que destaca es la voluntad de las partes, al ser el elemento que le da fuerza y legitimidad a la intervención del tercero.¹⁴

III. MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS ADVERSARIALES Y NO ADVERSARIALES

Al margen de las categorizaciones de la Teoría General del Proceso se encuentra una que distingue a los mecanismos como adversariales y no adversariales.

1. *Métodos adversariales*

Se puede definir a estos métodos como aquellos en los cuales las partes se encuentran en disputa y acuden ante un tercero con el objetivo de que se pronuncie en atención a lo preceptuado por una norma, supliendo así la voluntad de las partes en la decisión. Por tal motivo, una de

¹⁴ Cfr. Gómez Lara, Cipriano, *op. cit.*, p. 25.

las partes gana y la otra pierde sin que sea prioridad la satisfacción de ambas partes.¹⁵

A) Arbitraje

“Arbitraje. Es un mecanismo en el cual las partes en conflicto, o en posible litigio designan a un tercero para que dirima la controversia. El laudo determina quien obtiene fallo desfavorable a su cumplimiento.”¹⁶

Por su parte, Cipriano Gómez Lara señala que en el arbitraje las partes en conflicto pactan por anticipado que se someterán a la opinión que un tercero emita, por lo que se establece que el árbitro estudiara el asunto y dará la solución del conflicto.¹⁷

a) Tipos de arbitraje

Bajo el análisis de Cipriano Gómez Lara, el arbitraje se puede clasificar en:

¹⁵ Cfr. Peña Gonzales, Oscar, *op. cit.*, p. 43.

¹⁶ Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 3.

¹⁷ Cfr. Gómez Lara, Cipriano, *op. cit.*, p. 25.

- De estricto derecho: el árbitro se sujeta a lo señalado por las normas del sistema jurídico.
- De equidad: se resuelve en atención a la libre interpretación y valoración del tercero.¹⁸

b) Árbitro

Cipriano Gómez Lara señala una breve idea de su naturaleza jurídica al señalar que el arbitraje es “la solución del litigio mediante un procedimiento seguido ante un juez no profesional ni estatal”.¹⁹

El hecho que el árbitro sea un juez privado implica la carencia de imperio, es decir la potestad de imponer su opinión, y la falta de coertio, entendiéndose por esta a la facultad de hacer valer y cumplir su resolución.²⁰

Para dar mayor claridad se transcribe el concepto de jurisdicción de Cipriano Gómez Lara:

“Entendemos la jurisdicción como una función soberana del Estado, realizada a través de una serie de actos que están proyectados o encaminados a la solución de un litigio o

¹⁸ Cfr. *Ibidem*, pp. 27-28.

¹⁹ Gómez Lara, Cipriano, *op. cit.*, p. 25

²⁰ Cfr. Ovalle Favela, José, *op. cit.*, p. 27.

controversia mediante la aplicación de una ley general a ese caso concreto controvertido para solucionarla o dirimirlo.”²¹

Toda vez que es el Estado quien tiene las facultades y medios para pronunciarse y hacer cumplir su decisión, el elemento que le da validez y fuerza a la decisión del árbitro es el acuerdo de voluntades por el cual las partes aceptan acudir ante el tercero a que dé fin al conflicto.

c) Laudo

Es el acto por el cual el árbitro da a conocer y manifiesta la decisión por la cual se soluciona el conflicto puesto a su consideración.

Ha quedado analizado que es emitido por una persona que no es autoridad, pero al derivar de un acuerdo previo de voluntades de las partes tiene efectos de cosa juzgada.²²

2. *Métodos no adversariales*

Estos son aquellos que se caracterizan por la voluntad que muestran las partes para encontrar una

²¹ Gómez Lara, Cipriano, *op. cit.*, p. 97.

²² Cfr. Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 12.

solución en conjunto, en ocasiones con la intervención de un tercero que los auxilia con los procesos de comunicación en la negociación. Al mantener las partes el control del procedimiento, buscarán beneficios para ambos y se procurará la satisfacción, así como el restablecimiento de las relaciones entre ellos.²³

A) *Transacción-Negociación*

Al tratarse la autocomposición bilateral previamente, se enunció la transacción, en la cual las partes a través del acuerdo de voluntades, así como la renuncia de la pretensión y de la resistencia, acuerdan una solución a la controversia.²⁴

La negociación, se entiende como “un procedimiento que les ofrece a las partes interesadas la oportunidad de intercambiar promesas y contraer compromisos, en un esfuerzo para solucionar sus diferencias y llegar a un acuerdo”.²⁵

El motivo por el cual se puede asociar la negociación con la transacción es el proceso de comunicación que

²³ Cfr. Peña Gonzales, Oscar, *op. cit.*, p. 44.

²⁴ Cfr. Ovalle Favela, José, *op. cit.*, p. 22.

²⁵ Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 3.

mantienen las partes para entender las necesidades de ambos y así renunciar en parte a los objetivos propios, asumir un deber ante la contraparte, y generar una relación deseable y estable. No obstante, la satisfacción plena de ambas partes no se encuentra garantizada.

Los principios elementales de la negociación son: “(1) separar a las personas del problema; (2) concentrarse en los intereses, no en las posiciones; (3) generar una variedad de opciones antes de decidirse a actuar y (4) discutir en base a (sic) a algún criterio objetivo.”²⁶

Es en atención de estos principios que se clasifica a la negociación como distributiva e integrativa, cuyas características son:

- Negociación distributiva.
 - Negociación posicional; distributiva o tipo cero.
 - Las partes actúan de forma competitiva.
 - Se busca una ventaja personal.
 - Negociación del regateo.
- Negociación integrativa
 - Proceso dinámico
 - Se identifican metas comunes y diferencias.

²⁶ Peña Gonzales, Oscar, *op. cit.*, p. 70.

- Se desarrolla labor conjunta.
- Resultado satisfactorio para ambas partes.²⁷

B) *Conciliación*

La conciliación es definida como: “el procedimiento mediante el cual dos o más personas que tienen un conflicto en común se apoyan de un tercero neutral, quien sin emitir juicio respecto al fondo del asunto, propone alternativas de solución del litigio. El conciliador interviene ayudando a tomar la decisión.”²⁸

Es importante señalar que las partes acuden de forma voluntaria y por un acuerdo entre ellas.

Al respecto, Óscar Peña Gonzáles señala como características de la conciliación:

- Voluntaria.
- Oralidad.
- Inmediación.
- Confidencial.
- Existencia de un tercero.
- No constitución de acto jurisdiccional.

²⁷ Cfr. Peña Gonzales, Oscar, *op. cit.*, pp. 68-69.

²⁸ Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 3.

En relación al último principio enlistado, el argumento empleado es que el conciliador toma intervención por la voluntad directa de las partes y no por voluntad del Estado.²⁹

El tercero ajeno a la controversia denominado conciliador tiene por objetivo dar solución final al conflicto en cada intervención. Además de la capacitación técnica que el asunto requiera deberá tener conocimientos en psicología y comunicación que le permitirán evitar conductas violentas y mejorar los canales de comunicación a través del correcto desarrollo del discurso.

a) Modelos conciliatorios

“Los modelos conciliatorios son construcciones teóricas de carácter metodológico que guían y explican la mejor forma de resolver los conflictos.”³⁰

Principalmente se abordan 3 modelos, los cuales tienen las siguientes características:

²⁹ Cfr. Peña Gonzales, Oscar, *op. cit.*, p. 4.

³⁰ Peña Gonzales, Oscar, *op. cit.*, p. 103.

- Modelo Harvard.
 - Se busca satisfacer a cada una de las partes.
 - Se ve a la conciliación como una negociación colaborativa.
 - Negociación asistida por un tercero.
 - Orientación de la resolución de problemas.
- Modelo circular o narrativo.
 - La comunicación de las partes a través del lenguaje verbal y del gestual es lo más importante.
 - No existe una sola causa del conflicto, se trata de una causalidad de tipo circular que permanentemente se retroalimenta.
 - Se focaliza en las narraciones.
 - Para lograr un acuerdo, se necesita cambiar el significado y construir una historia alternativa que permita ver el problema desde otro ángulo.
- Modelo de conciliación transformativo.
 - Contrario al modelo Harvard.
 - No se centra en el acuerdo sino en la comunicación y las relaciones interpersonales de las partes.
 - Se considera a la conciliación exitosa si aporta revalorización y reconocimiento.³¹

³¹ Cfr. Peña Gonzales, Oscar, *op. cit.*, pp. 103-106.

b) Acuerdo final

De forma directa o indirecta, la conciliación, en sus modelos, busca dar solución al conflicto planteado, la cual se ve materializada por el acuerdo plasmado en un documento llamado acto de conciliación.

Las principales características de los acuerdos finales son:

- Claridad.
- Posibles de cumplir.
- Específicos
- Concretos.
- Evaluables.
- Por escrito.

C) Mediación

Guillermo Pacheco señala que “la mediación es definida de una manera sencilla como un entendimiento facilitado”.³² Sin embargo, para fortalecer su argumento la conceptualiza como:

“Un procedimiento en el cual dos o más personas que tienen un problema en común, solicitan el apoyo de un tercero que facilita la

³² Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, pp. 27-28.

comunicación entre ellos, para que de manera pacífica y equitativa, lleguen a un acuerdo satisfactorio para ambas partes. El mediador conduce a las partes a que de ellos surja la decisión.”³³

Por tanto “la mediación es un procedimiento no adversarial en el cual un tercero neutral ayuda a las partes a negociar para llegar a un resultado mutuamente aceptable”.³⁴

Motivo por el cual quienes deben acudir a la mediación son las partes o sus representantes con facultades para tomar medidas definitivas.³⁵

a) Principios básicos

Derivado de los conceptos previamente analizados se desprenden los siguientes principios:

³³ *Ibídem*, p.3.

³⁴ Peña Gonzales, Oscar, *op. cit.*, p. 47.

³⁵ Cfr. Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, p. 30.

- Legalidad: ajustado al marco jurídico. Factible de cumplir y no quebrantar el orden público.
- Equidad: acuerdos benéficos para todos los mediados.
- Imparcialidad: el mediador no puede mostrar simpatía deliberada respecto de las propuestas de los mediados.
- Flexibilidad: no habrá procedimientos preestablecidos con el objeto de complementar fórmulas.
- Voluntariedad: es la voluntad de las partes la que da origen al mecanismo. Por lo que, en el momento que lo deseen lo podrán abandonar.

b) Etapas de la mediación

- Introducción: el mediador realiza comentarios introductorios o de presentación.
- Exploración: a través de facilitar la comunicación conoce los aspectos relevantes del conflicto.
- Agenda: se desprenden puntos concretos para su discusión y solución.
- Acuerdo o cierre: se alcanza o no un acuerdo.³⁶

³⁶ Cfr. *Ibidem*, pp. 112-113

c) Acuerdo final

El acuerdo de voluntades alcanzado en el proceso de mediación se formaliza con la elaboración de un documento en el cual se describen los datos generales de los mediados, antecedentes del conflicto, los detalles de los puntos de acuerdo y la firma del documento. El acuerdo final es vinculante y exigible para las partes.

d) El mediador

La mediación es un procedimiento ventilado ante un tercero, denominado mediador quien debe identificar los conflictos, señalar si se trata de situaciones de fondo o forma, tales como percepciones erróneas, comunicaciones equívocas y malentendidos, además no impone una decisión sino explora las posibles bases de un pacto y las vías de solución.³⁷

Guillermo Pacheco señala como perfil del mediador las siguientes características:

- Flexible: disposición al cambio.
- Tolerante ante el cambio y la diversidad.
- Responsable y comprometido con su función.

³⁷ Cfr. Peña Gonzales, Oscar, *op. cit.*, pp. 35 y 48.

- Empático: identificar con claridad los intereses de las partes.
- Creativo: favorecer la visión del futuro.
- Asertivo: moderar la forma de expresarse.
- Neutral e imparcial.
- Actitud colaborativa.
- Actitud investigadora.³⁸

e) La comunicación en la mediación

En los mecanismos de solución de controversias se debe buscar la disminución de las tensiones que generan los procesos judiciales y el choque de posiciones contrapuestas, lo cual se logra a través del restablecimiento de la comunicación entre las personas en conflicto.

Para ello, el mediador puede utilizar los siguientes tipos de preguntas.

1. Exploratorias: para obtener más información.
2. Circulares: provoca la reflexión de las partes y mantiene viva la relación.
3. Reflexivas: sirve para buscar opciones y subrayar los puntos que posibilitan acuerdos.

³⁸ Cfr. Pacheco Pulido, Guillermo, *op. cit.*, pp. 18-19.

4. Abiertas: dan la posibilidad de respuestas amplias y son para obtener más información y recuperar confianza con el mediador.³⁹

En este sentido, se destaca que en una sociedad donde el sentimiento general sea de inconformidad e inseguridad respecto a sus instituciones, siempre será benéfico la promoción de figuras que abran los canales de comunicación con el objetivo de lograr un mayor grado de satisfacción y evitar la confrontación de los individuos en la búsqueda de justicia.

³⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 22.

CAPÍTULO SEGUNDO.

LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

I. ANTECEDENTES.

El 1° de enero de 2014 entra en vigor la reforma con la que se crean los Acuerdos Conclusivos. Actualmente se encuentran regulados en los artículos 69-C al 69-H del Código Fiscal de la Federación, los artículos 71 y 72 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y el capítulo décimo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Así, el 1° de marzo de 2014 la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente dio a conocer, en el boletín 018/2014, la suscripción del primer Acuerdo Conclusivo con lo cual la justicia alternativa en materia fiscal mostraba algunos de sus beneficios al haber entrado en vigor pocos meses atrás.

Antes de esta fecha, cuando los contribuyentes deseaban conocer los criterios empleados por la autoridad fiscal lo hacían por medio de la consulta prevista en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación. Sin

embargo, perdió interés ante los contribuyentes en 2007 cuando se modificó dicho artículo y se estableció que las respuestas de la autoridad a la consulta dejarían de ser vinculantes.⁴⁰

La Procuraduría señala como antecedente directo de los Acuerdos Conclusivos a la queja por tratarse de una vía no jurisdiccional, flexible y sumaria para solucionar controversias.

“A través de dicho procedimiento, las autoridades fiscales encontraron un espacio seguro, técnico, y especializado, para modificar sus actos y criterios. Para los contribuyentes, la queja resultó una alternativa expedita y no costosa para resolver sus controversias sin tener que acudir a la vía jurisdiccional, pudiendo incluso

⁴⁰ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Panorama de la situación actual de los contribuyentes en México*, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, PRODECON, p.10.

lograr que se revirtiera en su beneficio el efecto de la cosa juzgada.”⁴¹

A pesar de haberse identificado beneficios y espacios para la negociación, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente advirtió que existían limitaciones en la queja cuando “el contribuyente se dolía de los hechos u omisiones calificados durante auditorías o revisiones fiscales, y que las autoridades revisoras eran reticentes a aceptar recomendaciones o sugerencias para variar las apreciaciones o calificaciones efectuadas.”⁴²

⁴¹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Manual del docente para la asignatura los Derechos de los contribuyentes y su defensa*, 2° edición, México, PRODECON, 2014, pp. 129-130.

⁴² Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Acuerdos Conclusivos, primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales*, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, PRODECON, 2014, p. 5.

II. MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL.

Con el objetivo de fomentar la confianza de las personas en el Estado, “[los métodos alternativos de solución de controversias] deben ser observados como formas alternativas, complementarias y auxiliares de la función jurisdiccional a cargo del Estado, que en los países democráticos se hacen accesorios para que los ciudadanos puedan hacerse partícipes y responsables de la gestión de sus conflictos.”⁴³

El carácter multidimensional de los mecanismos alternativos le permite enfocar diversos factores

⁴³ Cornelio Landero, Eglá, “Mecanismos Alternativos de solución de Controversias en México.”, en Islas Colín, Alfredo y Cornelio Landero, Eglá (coords.), *Mediación y Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2014, p. 37.

axiomáticos y provocar una interacción multivariable para atender en específico al conflicto planteado.⁴⁴

De acuerdo con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estos mecanismos en procedimientos tributarios, se han analizado dentro de la Administración concertada y tienen por finalidad aumentar la seguridad jurídica del gobernado al reducir la discrecionalidad de la autoridad al decidir. Sin embargo, han sido criticados bajo el argumento de que “la recaudación de los impuestos por las autoridades fiscales es una obligación que no debe estar sujeta a negociaciones con el contribuyente.”⁴⁵

⁴⁴ Cfr. Gorjón, Francisco, “De la instrumentalización a la científicidad de la mediación y de los métodos alternos de solución de conflictos”, en Gorjón, Francisco y Pesqueira Leal, Jorge (coords.), *La ciencia de la mediación*, México, ed. Tirant lo Blanch, 2015, pp. 16-17.

⁴⁵ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Acuerdos Conclusivos, primer medio alternativo...*, op. cit., p.13.

III. CONCEPTO DE ACUERDO CONCLUSIVO.

El artículo 2º, fracción II de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señala que se debe entender a los Acuerdos Conclusivos como un “medio alternativo de solución de diferendos en los procedimientos de comprobación, regulado por los artículos 69-C y siguientes del Código Fiscal de la Federación.”⁴⁶

La Procuraduría los ha conceptualizado como “un medio alternativo no jurisdiccional (MASC)- específicamente se trata de mediación- que,... involucra las voluntades de ambas partes para resolver de forma convencional, transaccional el conflicto, como alternativa a la resolución unilateral de una autoridad jurisdiccional.”⁴⁷

⁴⁶ Artículo 2º de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

⁴⁷ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Acuerdos Conclusivos, primer medio alternativo...*, op. cit., p. 19.

IV. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

Tenemos que es “un medio autocompositivo de solución de controversias, en específico, el de transacción, en atención a que esta viene a representar la culminación de lo acordado por las partes como resultado de la conciliación o de la mediación.”⁴⁸

También se propone que:

“Los Acuerdos Conclusivos tienen la naturaleza jurídica de “medio alternativo de regularización” o “acuerdo de regularidad fiscal”, ya que tiene por objeto brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales. [Y agrega que] dentro del derecho fiscal mexicano tiene la naturaleza jurídica de ser un acto bilateral porque participan el

⁴⁸ Sainz Orantes, Manuel, “Acuerdos conclusivos en Materia Tributaria”, Fiscoactualidades, México, número 2, enero de 2014, <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/01/Fisco-enero-2014-02.pdf>, p.4.

particular y la autoridad administrativa, mediante el cual externan sus consideraciones y calificaciones jurídicas personales, sometiéndolas una parte a la otra, a fin de que se pondere la interpretación jurídica de cada calificación y concluir cual deberá prevalecer en el caso controversial.”⁴⁹

Se llega a esta conclusión al analizar y descartar 3 teorías:

- Teoría contractualista, la cual basa su argumento en el carácter negociador del acuerdo y en la conformidad contractual de las partes que lo acuerdan.
- Teoría unilateralista o iuspublicista, “consistente en la existencia de un acto administrativo unilateral de imposición tributaria por parte de la autoridad revisora”, es decir no se permite la participación del sujeto pasivo de la relación tributaria.
- Teoría del acuerdo procedimental preparatorio, la cual consiste en “un acuerdo

⁴⁹ Jiménez, Arturo, *Acuerdos Conclusivos, en materia fiscal*, México, Tax editores unidos, 2014, p. 26.

destinado a determinar la obligación tributaria en supuestos de vaguedad normativa o dificultad técnica.”⁵⁰

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señala que son un “medio alternativo de solución de controversias, así como un vehículo para la autocorrección de la situación fiscal del contribuyente.”⁵¹

Al tratarse el concepto de los Acuerdos Conclusivos previamente, se citó a la Procuraduría y considera de manera específica a la mediación como la naturaleza de los Acuerdos.

Francisco Gorjón señala que dimensionar a la mediación como un método es trascendental porque “[se basa] en una serie de pasos o secuencias lógicas de acción en un plano operacional, y en la aplicación racional de técnicas que pretenden resolver un conflicto y que se adaptan según él, diseñados para lograr que las partes se comuniquen y resuelvan su problema.”⁵²

⁵⁰ Cfr. Jiménez, Arturo, op. cit., pp. 24-25.

⁵¹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Manual del docente...*, op. cit., p. 131.

⁵² Gorjón, Francisco, op. cit, p. 17.

Así, El modelo de mediación o negociación colaborativa se ha desarrollado en una secuencia de 5 etapas: primera, preparación de la mediación; recepción de la solicitud, convocatoria a quienes deben participar. Segunda, presentación del mediador y explicación (características, desarrollo, objetivos, etc.); una aproximación a la visión que los participantes tienen respecto del conflicto. Tercera, generación de opciones y alternativas. Cuarta, utilización de criterios objetivos. Quinta, elaboración y firma del acuerdo.

Lo que nos permite afirmar que los acuerdos que se logran en cualquier proceso de negociación pueden ser:

- Distributivos. Aquellos que pretendan obtener un beneficio mayor en relación con la otra parte.
- Integradores. En él, las partes son colaborativas y se busca mejores condiciones para ambas partes.⁵³

⁵³ Cornelio Landero, Eglá y Cornelio Landero, Rosa, “Conflictos y comunicación como elementos de la negociación en las organizaciones”, en Islas Colín, Alfredo y Cornelio Landero, Eglá (coords.), op. cit., pp. 25-26.

El artículo 98 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece principios que particularizan al procedimiento de los Acuerdos Conclusivos y abonan a identificar su naturaleza. Deben caracterizarse por tener: flexibilidad, celeridad, inmediatez y la inexistencia de formalismos mayores.

V. CARACTERÍSTICAS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

1. *Finalidad de los Acuerdos Conclusivos.*

Es posible identificar objetivos en el planteamiento de los Acuerdos Conclusivos, y estos son:

- Solucionar anticipadamente los actos de fiscalización.
- Regularizar la situación fiscal del contribuyente.⁵⁴
- Disminuir los índices de litigios en materia fiscal.

⁵⁴ Cfr. Sainz Orantes, Manuel, op. cit., p. 3.

- Brindar mayor seguridad jurídica.⁵⁵
 - Lograr un consenso respecto a hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora.⁵⁶
- Toda vez que “la calificación no es una facultad discrecional de la administración pública, sino que es una actividad jurídica que exige encuadrar el hecho en el tipo predeterminado legalmente.”⁵⁷

2. *Anticipación de los Acuerdos Conclusivos a la controversia.*

Los Acuerdos Conclusivos se anticipan a la controversia al evitar que la autoridad emita de forma

⁵⁵ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Memorias del Foro: Acuerdos Conclusivos, 6 meses de experiencias y resultados*, México, PRODECON, 2014, p. 7.

⁵⁶ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Acuerdos Conclusivos, primer medio alternativo...*, op. cit., p. 6.

⁵⁷ Jiménez, Arturo, op. cit., p. 35.

unilateral el acto llamado determinante de crédito, al lograr incorporar la perspectiva y voluntad del contribuyente.

Es por esta situación que, la controversia que prevén los Acuerdos Conclusivos versa sobre las calificaciones elaboradas por la autoridad fiscal que cuantifican la obligación tributaria.⁵⁸

3. *Carácter vinculante de los Acuerdos Conclusivos.*

La voluntad de las partes en la mediación como mecanismo alternativo de solución de controversias resulta un pilar fundamental para lograr el reconocimiento y cumplimiento de los consensos obtenidos. Ante esto, el carácter vinculante de los Acuerdos Conclusivos se basa en la voluntad de las partes.⁵⁹

4. *Carácter definitivo de los Acuerdos Conclusivos.*

El resultado de la mediación no necesariamente se perpetuará. Los términos de los acuerdos pueden variar en

⁵⁸ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Acuerdos Conclusivos, primer medio alternativo...*, op. cit., p. 20.

⁵⁹ Cfr. Sainz Orantes, Manuel, op. cit., p. 4.

atención de las condiciones que rodean a las partes en momentos diversos.⁶⁰

Así, “los Acuerdos Conclusivos alcanzados únicamente podrán ser modificados cuando se compruebe que se trate de hechos falsos, mediante el juicio de lesividad, otorgándose así certeza a los participantes.”⁶¹

Al respecto, el artículo 96, segundo párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señala: “El Acuerdo será definitivo y tendrá por tanto el carácter de conclusivo en cuanto a los hechos u omisiones sobre los que verse.”⁶²

5. Inicio y conclusión de los Acuerdos Conclusivos.

Los actos de fiscalización al ser ordenados por autoridad competente, conllevan un trabajo de

⁶⁰ Cfr. Mejía López, Francisco, “Mediar y conciliar ¿son lo mismo?”, en Islas Colín, Alfredo y Cornelio Landero, Eglá (coords), op. cit., p. 68.

⁶¹ Sainz Orantes, Manuel, op. cit., p. 8.

⁶² Artículo 96 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

investigación previo que muestra la intención de la Administración al ejercer sus facultades de comprobación, por lo que son los inicios de una controversia probable.⁶³

La determinante de crédito da conclusión al procedimiento de fiscalización. Ante ello, la Procuraduría establece que solo la determinante de crédito puede generar controversia, por lo cual toda aquella inconformidad previa en la calificación de hechos u omisiones la considera diferendo.⁶⁴

6. Improcedencia de medios de defensa contra los Acuerdos Conclusivos.

El artículo 69-H del Código Fiscal de la Federación establece:

“Artículo 69-H. En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el

⁶³ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Memorias del foro: Acuerdos Conclusivos, solución anticipada de procedimientos de fiscalización*, México, PRODECON, 2013, p. 43.

⁶⁴ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Acuerdos Conclusivos, primer medio alternativo...*, op. cit., p.20.

contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.”⁶⁵

Así, “en todo proceso existe un principio general de impugnación. Por regla general, en todo proceso existe un principio de impugnación, entendido éste como la posibilidad de las partes de combatir las resoluciones

⁶⁵ Artículo 69-H del Código Fiscal de la Federación.

equivocadas, ilegales, injustas o no apegadas a derecho del tribunal.”⁶⁶

El argumento que refuerza la propuesta del artículo 69-H del código va en el sentido de que:

“Al haberse propuesto la calificación del contribuyente a la autoridad fiscal y al haberse dilucidado ambas calificaciones, si de ellas prevaleciera la de la autoridad, la del contribuyente o hubiera una amalgama de ambas calificaciones, finalmente el contribuyente al aceptarlas, se vincula a la calificación surgida, por lo que no es correcto que posteriormente quiera impugnarla por los medios de defensa que tuviera a su disposición.”⁶⁷

7. Suspensión de las facultades de comprobación tratándose de Acuerdos Conclusivos.

Al momento de solicitarse la adopción de un Acuerdo Conclusivo se suspenden diversos plazos del

⁶⁶ Gómez Lara, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, 10^a ed., México, Oxford University Press, 2004, p. 36.

⁶⁷ Jiménez, Arturo, op. cit., pp. 60-61.

procedimiento de fiscalización con el objetivo de que no se entorpezca la comunicación y negociaciones entre las partes por requerimientos de las autoridades que puedan modificar las calificaciones señaladas para el Acuerdo Conclusivo.⁶⁸

8. Prohibición de utilizar información mostrada en el procedimiento de Acuerdo Conclusivo en actos futuros de fiscalización.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a través del criterio sustantivo 6/2015/CTN/CS-SG establece que:

“... este Organismo Autónomo estima que cuando las partes no logran alcanzar consenso para suscribir el Acuerdo Conclusivo, ninguna de ellas podrá prevalecerse, en otro procedimiento diverso, de las propuestas, ofertas, aceptaciones, reconocimientos, información o documentación novedosos que hayan efectuado el Contribuyente en su solicitud de

⁶⁸ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Memorias del Foro: Acuerdos Conclusivos, 6 meses...*, op. cit., p. 23.

Acuerdo Conclusivo, la Autoridad Revisora en su respectivo oficio de contestación, o cualquiera de las partes en las mesas de trabajo previstas en el artículo 69-E del Código Fiscal de la Federación, pues tal actuación, además de resultar notoriamente contraria a la buena fe que debe prevalecer en el procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo, podría limitar la generación de consensos entre la Autoridad y el Contribuyente, por el simple temor a que los argumentos expuestos durante el citado procedimiento, les puedan causar perjuicio en uno diverso o en alguna actuación futura, como lo es, a manera de ejemplo, la emisión de la resolución prevista en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación.”⁶⁹

Este criterio nos permite hablar de la protección al contribuyente en el sentido de que cuando no se alcance el Acuerdo Conclusivo, la autoridad deberá solicitar la información y obtener los elementos, por sus medios, que

⁶⁹ Criterio sustantivo 6/2015/CTN/CS-SG (APROBADO 4TA. SESIÓN ORDINARIA 24/04/2015)

le den certeza a su determinación. En tanto que cualquier elemento, calificación o documento que haya exhibido la autoridad durante el procedimiento infructuoso, no será vinculante para ella, quedando a salvo sus derechos para continuar con sus facultades de comprobación al terminar el procedimiento de Acuerdo Conclusivo.

9. Autocorrección fiscal.

Regularizar o corregir la situación fiscal es dar cumplimiento a las obligaciones que por algún motivo se omitieron. El tercer párrafo del artículo 96 de los Lineamientos establece: “Asimismo, los Acuerdos son un medio alternativo para que los contribuyentes puedan regularizar su situación fiscal.”⁷⁰

Para estos efectos, la Procuraduría distingue entre autocorrección fiscal en auditoría y autocorrección fiscal por Acuerdo Conclusivo.

⁷⁰ Artículo 96 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

“AUTOCORRECCIÓN FISCAL EN AUDITORÍA Y REGULARIZACIÓN PACTADA MEDIANTE ACUERDO CONCLUSIVO. SUS DIFERENCIAS... 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... 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... 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... [Asimismo] 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.”⁷¹

Esta característica permite a los contribuyentes obtener certidumbre jurídica, además de que se muestra como un incentivo positivo para buscar la Adopción del Acuerdo Conclusivo, por lo que consideramos importante este criterio de distinción de las vías para regular la situación fiscal.

10. Condonación de multas.

El artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación preceptúa:

⁷¹ Criterio sustantivo 4/2015/CTN/CS-SG (APROBADO 4TA. SESIÓN ORDINARIA 24/04/2015)

“Artículo 69-G. El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda. La condonación prevista en este artículo no dará derecho a devolución o compensación alguna.”⁷²

El artículo 106 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente le establece como responsabilidad al organismo vigilar que a los contribuyentes no se les niegue la condonación.

⁷² Artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente realiza una interpretación del término única ocasión y la expresa en el criterio sustantivo 11/2015/CTN/CS-SG:

“ACUERDOS CONCLUSIVOS. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO “POR ÚNICA OCASIÓN” PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-G DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN... Sin embargo, se producen casos en que los contribuyentes suscriben su primer Acuerdo Conclusivo, sin gozar del beneficio de condonación, al no existir multas a las que se les pueda aplicar el mismo; lo que sucede cuando: *i)* se aclaran todos y cada uno de los hechos u omisiones consignados en la visita o revisión fiscal; *ii)* la autoridad fiscal autoriza la “reducción” de multas prevista en el artículo 70-A del CFF; *iii)* se obtiene la condonación al amparo de una Regla Miscelánea, y *iv)* el pago de las multas es efectuado por los contribuyentes antes de solicitar la adopción del Acuerdo Conclusivo. En consecuencia, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 1° de la Constitución Federal y buscando dar el mayor

alcance al beneficio contemplado en el artículo 69-G del CFF, este *Ombudsman* estima que la condonación al cien por ciento de multas, por única ocasión, es un beneficio que solamente se produce cuando efectivamente lo obtiene el contribuyente que suscribe el Acuerdo Conclusivo; lo que no sucede en los supuestos señalados.”⁷³

Consideramos que el incentivo de la condonación de multas es atractivo para la adopción del Acuerdo Conclusivo, y se busca que los contribuyentes no incurran en futuras omisiones al disminuir el beneficio en casos subsecuentes. Sin embargo, habrá contribuyentes que al no poder obtener la condonación total o una reducción significativa dejarán de ver a los Acuerdos como una opción y regresaran a los tribunales.

⁷³ Criterio sustantivo 11/2015/CTN/CS-SG (APROBADO 10MA. SESIÓN ORDINARIA 30/10/2015 ÚLTIMA MODIFICACIÓN 4TA. SESIÓN ORDINARIA 03/06/2016

VI. ACTOS DE AUTORIDAD.

1. *Concepto de acto de autoridad.*

El artículo 2º, fracción I de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente define al acto de autoridad como:

“Artículo 2. Para los fines de los presentes Lineamientos se entenderá por:

- I. ACTOS DE AUTORIDAD: Cualquier acción u omisión, definitiva o no, que de manera directa o indirecta afecte el interés jurídico o legítimo de quien solicite los servicios de la Procuraduría, incluidos aquellos actos sobre los que exista peligro inminente en su realización, ya sea porque resulten la consecuencia legal-lógica de los preexistentes, o porque sólo falte que se cumplan determinadas formalidades para que se ejecuten. Así como aquellos actos futuros, cuya inminencia derive de la acción de la propia Procuraduría, entendiéndose

esto, como el apoyo que se dé al contribuyente para provocar el acto de autoridad que, en su caso, será motivo de la prestación de alguno de los servicios antes referidos. Ello con independencia de que el acto de autoridad provenga de una Autoridad Fiscal o de un particular.”⁷⁴

Este concepto busca dotar al contribuyente de una amplia protección a sus derechos, al establecer que los actos materializados y los futuros que lesionen o puedan poner en riesgo la esfera jurídica del gobernado sean susceptibles de vigilancia por el ombudsman fiscal, lo cual en nuestra opinión es acertado.

2. Actos de autoridad materia de Acuerdo Conclusivo.

Los artículos 69-C del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo y 96 segundo párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente expresan que los Acuerdos Conclusivos

⁷⁴ Artículo 2º, fracción I de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

tratarán sobre la calificación de uno o varios hechos u omisiones realizada por autoridad fiscal en ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III o IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 42 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación señala:

“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, 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:”⁷⁵

La fracción I del artículo 42 del Código Fiscal hace referencia a las revisiones de gabinete, de las cuales las reglas para su realización se encuentran en el artículo 48 del mismo ordenamiento.

⁷⁵ Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación

En tanto que, son las visitas domiciliarias las previstas por la fracción II, la forma de desarrollarse se indica en los artículos 46, 46-A y 47 del mismo cuerpo normativo.

Por último, la fracción IX trata sobre las revisiones electrónicas cuyas particularidades se establecen en el artículo 53-B del Código.

CAPÍTULO TERCERO.

SUJETOS Y PROCEDIMIENTO DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

I. SUJETOS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

En los Acuerdos Conclusivos intervienen los contribuyentes, la autoridad fiscal y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Los primeros dos mantienen una relación de carácter fiscal derivada del surgimiento de una obligación fiscal; así, la Procuraduría tendrá una participación como tercero en el proceso de solución de conflictos entre el contribuyente y la autoridad fiscal.

A efecto de dar mayor claridad a la relación entre contribuyente y autoridad se indicaran algunos conceptos.

El concepto de obligación tributaria brindado por Emilio Margáin: “[es] el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor,

denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”⁷⁶

Sin embargo al tratar la naturaleza jurídica de las obligaciones en el Derecho tributario administrativo tenemos que:

“... algunas de estas obligaciones especialmente las que tienen carácter permanente, tienen el carácter de relaciones de poder, ya que el administrado se encuentra en una situación de subordinación respecto a la autoridad. Sin embargo, la actuación de las autoridades debe ceñirse estrictamente a las limitaciones que la constitución y las que las leyes le señalan, para que no produzca la ilicitud en la misma...”⁷⁷

⁷⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford University Press, 2011, p. 110.

⁷⁷ De la Garza, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª ed., México, Porrúa, 2008, p. 661.

Por lo que hace a la relación fiscal, se distingue entre las relaciones jurídicas fiscales y las tributarias.

- Relaciones jurídicas fiscales. Son aquellas en las que el Estado recibe el pago de cualquier prestación, es decir que no se distingue en el concepto del ingreso. V. gr. El pago de multas o de gastos de ejecución.
- Relaciones jurídicas tributarias. Son aquellas en las que el concepto del ingreso es el pago de impuestos, derechos o contribuciones.⁷⁸

Respecto a la relación tributaria se establece que “implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que esta solo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.”⁷⁹

⁷⁸ Cfr. De la Garza, Sergio, op. cit., p. 451.

⁷⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., p. 112.

II. EL CONTRIBUYENTE Y SUS DERECHOS.

1. *Concepto de sujeto pasivo de la relación fiscal.*

De la relación fiscal surgen dos elementos subjetivos, el sujeto pasivo y el sujeto activo. Rodríguez Lobato conceptualiza al sujeto pasivo como “la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trata de una obligación fiscal sustantiva o formal.”⁸⁰

Pero también se distingue entre el sujeto de hecho y de derecho en materia fiscal, y se señala:

“Cuando la persona actúa como sujeto de derecho es porque está designada por la ley como obligado a hacer el pago de la obligación tributaria patrimonial al Estado. Este es el auténtico sujeto pasivo. En cambio, cuando la persona actúa como sujeto de hecho, es porque por virtud de su actuación o

⁸⁰ *Ibíd*em, p. 147.

de su posición en el acto jurídico del que surge el hecho imponible, soporta efectivamente el costo del tributo, aún sin realizar o haberse beneficiado del hecho imponible.”⁸¹

Por su parte la fracción XI del artículo 2° de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente indica que el contribuyente es la “persona física o moral respecto de quien se actualiza el hecho generador de la obligación tributaria”⁸²

Concepto del cual se advierte que aparenta referirse únicamente al sujeto pasivo de hecho, por lo que existe la posibilidad de discrepancia de criterios con otros ordenamientos de la materia, por lo cual sugerimos que se modifique tomando en consideración la doctrina de la materia.

⁸¹ Victoria Maldonado, Héctor, *Sujetos y responsabilidades tributarias en México*, México, Porrúa, 2011, p. 44.

⁸² Artículo 2° de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

2. Elementos para clasificar a los sujetos pasivos de la relación fiscal.

El contribuyente de derecho se puede clasificar como deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto. La responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de diversas hipótesis:

- El sujeto pasivo da origen directamente al crédito fiscal.
- El sujeto pasivo da origen concurrentemente al crédito fiscal
- El sujeto pasivo sustituye al deudor original
 - ✓ Voluntariamente; o
 - ✓ Por imperio de ley.
- Por incumplimiento de una obligación legal.
- Por adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original.

3. Los derechos del contribuyente.

Previamente, se mencionó que la actuación de la autoridad está limitada por diversas normas jurídicas, lo cual en sentido contrario establece prerrogativas a la persona y en el caso específico al contribuyente. Las violaciones a derechos por parte de la autoridad generan diversos efectos que pueden ser jurídicos o económicos.

A) *Concepto de Derechos Humanos.*

Se conceptualizan como:

“Los Derechos Humanos son una concepción moderna que surge para restringir el poder de la autoridad y salvaguardar las prerrogativas de los individuos. Tienen su razón de ser en un contexto moral, y es a través de su reclamo como se busca colmar los requisitos mínimos para una vida digna. Sus violaciones niegan la humanidad del individuo; es decir, niegan la calidad de ser humano. Estos derechos confieren a los ciudadanos poder, pues no solo expresan aspiraciones o ideas encomiables, sino exigencias de cambio social basadas en derechos.”⁸³

Al respecto, se sintetiza a los Derechos Humanos como aquellas prerrogativas que poseen los seres humanos basadas en el reconocimiento y protección de la

⁸³ Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “El reconocimiento y tutela de los Derechos Humanos de los contribuyentes”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, México, IJ-UNAM, 2014, p. 33.

dignidad. Protección que el Estado refrenda a través de las garantías establecidas en su marco jurídico.

4. Derechos Humanos enfocados al contribuyente.

A) Clasificación de los Derechos Humanos del contribuyente

La doctrina identifica 3 grandes grupos respecto a los Derechos Humanos del contribuyente: transversales, específicos e implícitos.

a) Derechos Humanos transversales del contribuyente.

“Son aquellos que por su contenido u objeto trascienden a todos los ámbitos o materias de la esfera jurídica de los gobernados.”⁸⁴ En esta clasificación es factible destacar los siguientes derechos:

- De legalidad.- consiste en que todas las contribuciones deben estar establecida en una ley; con el objetivo de dar seguridad y certeza al contribuyente. Asimismo, este derecho implica que las actuaciones de la autoridad encuentren fundamento en el marco normativo aplicable.

⁸⁴ *Ibíd*em, pp. 35-36

- De audiencia.- consisten que los contribuyentes puedan manifestar lo que a su derecho convenga previo a un acto de autoridad que represente una afectación a su esfera jurídica.
- De irretroactividad de la ley.- consiste en la prohibición a la autoridad de aplicar una ley a un hecho con anterioridad a la entrada en vigor de la mencionada ley.⁸⁵

Otros derechos que se agrupan en esta clasificación son el derecho al debido proceso, el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e imparcial, seguridad jurídica, entre otras.⁸⁶

⁸⁵ Cfr. García López-Guerrero, Luis, *Derechos de los Contribuyentes*, 2º edición, México, IJ-UNAM, 2001, pp. 21-23.

⁸⁶ Cfr. Ríos Granados, Gabriela, “Derechos Humanos de los Contribuyentes a la luz, del artículo 31, fracción constitucional, y de las convenciones internacionales sobre Derechos Humanos”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, IJ-UNAM, 2014, p. 58.

b) Derechos Humanos específicos del contribuyente.

“Son aquellos a los que la Constitución Política reconoce como derechos fundamentales específicos de los contribuyentes conocidos en el mundo jurídico como las garantías individuales de justicia fiscal, postulados en el artículo 31, fracción IV.”⁸⁷

Que por su importancia se transcribe:

“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.”⁸⁸

⁸⁷ Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “El reconocimiento y tutela...”, op. cit., pp. 35-36.

⁸⁸ Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Estos derechos también son identificados en la doctrina como principios del Derecho Fiscal y se conceptualizan de la siguiente forma:

- De proporcionalidad.- consiste en que la contribución será en proporción directa a la capacidad económica del sujeto pasivo, con base en el principio de igualdad fiscal.
- De certeza.- consiste en la claridad y certidumbre que se deben brindar al contribuyente respecto a los elementos de la contribución como: causante, objeto u hecho gravado, tasa, cuota o tarifa, base gravable, forma de pago y posible sanción por incumplimiento, para así no dejarlo en estado de indefensión.
- De comodidad.- indica que la normatividad debe establecer mecanismos sencillos para que el contribuyente pueda dar cumplimiento a la obligación fiscal.
- De equidad tributaria.- hace referencia a que los contribuyentes reciban un trato idéntico cuando se encuentren en la misma situación y sean causantes de la misma contribución, es decir ser iguales ante la ley.
- De afectación.- consistente en que las contribuciones deben ser destinadas al pago del

gasto público de la Federación, Estados o municipios donde resida el contribuyente.⁸⁹

c) Derechos Humanos implícitos del contribuyente.

“Son aquellos que si bien aún no se encuentran expresos de manera clara en la constitución, son derechos inherentes al ser humano y están ligados directamente con su dignidad, por lo que para poder reclamarlos es necesario implementar una justificación basada en la humanidad.”⁹⁰

La complejidad de estos derechos radica en las variables existentes entre sistemas jurídicos, acepciones sociológicas, corrientes jurídicas y filosóficas, entre otras. Sin embargo, creemos que no se debe perder de vista que los Derechos Humanos se basan en la dignidad humana, lo cual debe ser el valor máximo a proteger por el Derecho.

⁸⁹ Cfr. García López-Guerrero, Luis, op. cit., pp. 15-24.

⁹⁰ Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “El reconocimiento y tutela...”, op. cit., p. 37.

5. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Se publica el 23 de junio de 2005 en el Diario Oficial de la Federación con un plazo para entrar en vigor de un mes después de su publicación de acuerdo con el primer artículo transitorio, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se conforma de 24 artículos, agrupados en 5 capítulos y 3 artículos transitorios.

De acuerdo con su artículo 1º, dicha ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales; y en su segundo párrafo aclara que le serán aplicables de igual forma a los responsables solidarios.

El artículo 2º establece un catálogo básico de derechos del contribuyente basado en los derechos transversales y específicos tratados con antelación.

Respecto a los derechos transversales destacamos el derecho a ser asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones, el derecho a estar informado de lo que sucede en cualquier procedimiento donde el contribuyente esté involucrado, el derecho a ser oído antes de que se emita una resolución final, el derecho

a la protección de datos personales y el derecho a ser informado de los medios de defensa que pueda invocar, así como de todos los derechos que le asistan.

Principalmente se trata de derechos relacionados con el debido proceso y la transparencia en el acceso a la información pública.

Por lo que hace a los específicos se mencionan el derecho a las devoluciones de impuestos procedentes y el derecho a la regularización fiscal.

Consideramos que sería oportuno mencionar que el acceso a la justicia debe ser pronta, ya sea a través de los tribunales o los mecanismos de solución de controversias que prevea la ley, toda vez que los derechos del contribuyente no cesan al concluir los procedimientos de fiscalización.

6. *Personas jurídicas y Derechos Humanos.*

Las personas jurídicas o morales son “los entes distintos de la persona humana que constituyen sujetos de derechos y obligaciones, es decir, todos aquellos entes susceptibles de adquirir derechos y contraer

obligaciones.”⁹¹ Y se encuentran reguladas por el título segundo del primer libro del Código Civil Federal.

En atención del artículo 25 del Código Civil Federal que enlista a las personas morales, se pueden distinguir 2 tipos de Derecho público y de Derecho privado, siendo las segundas de las cuales tratará este apartado.

Las personas morales de Derecho privado son las sociedades y asociaciones constituidas bajo las leyes civiles y mercantiles de acuerdo a lo señalado por las fracciones III y V del artículo 25. La forma en que se obligan y exteriorizan sus actuaciones es a través de los órganos de representación previstos en su acta constitutiva o estatutos.

Por lo cual, Diana Bernal señala que al tratarse de “una ficción jurídica compuesta por individuos [y que] las afectaciones que se realicen a las persona jurídicas colectivas que puedan trangredir directamente los derechos humanos de los individuos que la integran. Es así

⁹¹ Baqueiro, Edgar y Buenrostro, Rosalía, *Derecho civil. Introducción y personas*, México, Oxford University Press, 2009, p. 141.

que la tutela de esos derechos también debe hacerse a aquellas.”⁹²

Opinión con la que coincidimos, ya que son las personas físicas las que soportaran en lo económico y lo jurídico la decisión de la autoridad por lo que no se les puede dejar en estado de indefensión.

III. AUTORIDAD FISCAL.

1. *El sujeto activo de la relación fiscal.*

Héctor Victoria refiere del concepto de sujeto activo:

“El sujeto activo de la obligación tributaria es el órgano público titular del derecho de crédito tributario. En tratándose de una relación jurídica de deuda, será sujeto activo el órgano público titular de la competencia administrativa de gestión del tributo, con independencia de que este órgano ostente o no la titularidad de la potestad normativa sobre el tributo que se trate... o de que el ente

⁹² Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “El reconocimiento y tutela...”, op. cit., p. 34.

tenga potestad financiera sobre el producto recaudatorio.”⁹³

En México, el sujeto activo de la relación fiscal es el Estado de acuerdo con el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a través de la Federación, las entidades federativas, los municipios y la Ciudad de México. Aclara Raúl Rodríguez Lobato que por parte de la carta magna no hay otra persona individual o colectiva que reciba ese carácter.

Sin embargo, existe la posibilidad de sujetos activos diversos al Estado con la particularidad de que su potestad tributaria estará subordinada al propio Estado a razón de delegación mediante el ejercicio de la potestad, criterio que se establece según la doctrina de la materia.

Así, respecto a la potestad tributaria se señala que es un atributo de la soberanía y “que en los Estados organizados políticamente como federaciones, no solo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la constitución de la federación.” Por otro lado, los municipios solo ejercen

⁹³ Victoria Maldonado, Héctor, op. cit., p. 41.

funciones administrativas en materia fiscal y no poseen la facultad de establecer contribuciones.⁹⁴

Por lo que, en esta rama del Derecho exigir el cumplimiento de la obligación fiscal no es una facultad discrecional sino una *facultad-obligación de carácter irrenunciable* porque al exigir el cumplimiento de la obligación es un deber y un derecho de la autoridad al basarse en la naturaleza de la deuda tributaria y de la naturaleza del sujeto activo.⁹⁵

2. *Concepto de Autoridad Fiscal.*

Se distinguen 2 bloques:

- 1) Las autoridades jurisdiccionales en el procedimiento fiscal, en términos llanos son aquellas que tienen por objeto resolver controversias entre los contribuyentes y el sujeto activo de la obligación fiscal en la aplicación de leyes tributarias; y serán autoridades jurisdiccionales administrativas las dependencias del órgano del Estado cuando conoce

⁹⁴ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., p. 131-134.

⁹⁵ Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis, *Principios de Derecho Tributario*, 4º edición, México, ed. Limusa, 2003, p. 114.

y resuelve recursos administrativos o los tribunales administrativos dotados de plena autonomía.

- 2) Las autoridades administrativas de carácter fiscal son “aquellas que forman parte del órgano del Estado encargado de la ejecución en la esfera administrativa de las leyes impositivas, en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos correspondientes de las entidades federativas y municipios.”⁹⁶

Al respecto, De la Garza señala como objetivo de la autoridad fiscal administrativa obtener el pago del tributo a través de un procedimiento, en los siguientes términos:

“...en los procedimientos de determinación de oficio o estimativa a la autoridad administrativa le corresponde la actuación de todo el procedimiento requiriendo o no la cooperación del sujeto pasivo, a la autoridad le corresponde la actividad controladora de

⁹⁶ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., pp. 199-200.

revisión de la veracidad e integridad de la determinación y pago por el sujeto pasivo.”⁹⁷

Bajo este contexto, De la Garza identifica 3 fases en la actividad administrativa fiscal con sus particularidades:

- Planeación.
 - ✓ Estudio, planeación y evaluación.
 - ✓ Reglamentos y anteproyectos de ley.
- Ejecución.
 - ✓ Identificación y registro de causantes.
 - ✓ Recaudación.
 - ✓ Administración de los impuestos y otros ingresos corrientes.
 - ✓ Fiscalización.
 - ✓ Contencioso administrativo.
- Auxiliares.
 - ✓ Informática.
 - ✓ Orientación y servicios al contribuyente.
 - ✓ Administración interna.
 - ✓ Consulta jurídica.⁹⁸

⁹⁷ De la Garza, Sergio, op. cit., p. 657.

⁹⁸ Cfr. De la Garza, Sergio, op. cit., pp. 671-673.

En este sentido, el artículo 1° del Reglamento del Código Fiscal de la Federación esboza una idea para entender el concepto de autoridad fiscal.

“Artículo 1.- Para los efectos de este Reglamento se entenderá por:

I. Autoridades Fiscales, aquellas unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del Servicio de Administración Tributaria, de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales que conforme a sus leyes locales estén facultadas para administrar, comprobar, determinar y cobrar ingresos federales, de los órganos administrativos desconcentrados y de los organismos descentralizados que ejerzan las facultades en materia fiscal establecidas en el Código y en las demás leyes fiscales, en el ámbito de sus respectivas competencias...”⁹⁹

⁹⁹ Artículo 1° del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

3. Clasificación de las autoridades administrativas de carácter fiscal.

Administradoras y exactoras:

- Autoridades administrativas administradoras. Tienen a su cargo la administración del tributo y en la ejecución de leyes impositivas realizan interpretaciones, determinaciones, entre otras actividades.
- Autoridades administrativas exactoras. Únicamente recaudan tributos y ejecutan resoluciones de las autoridades administradoras.¹⁰⁰

También se pueden clasificar como:

- Autoridades de determinación. En estas, se agrupan principalmente entes públicos que intervienen en las fases de planeación y auxiliares de la actividad administrativa fiscal.
- Autoridades administradoras. Aquellas competentes para conceder la autorización de que se trate.
- Autoridades de vigilancia. Aquellas enfocadas en auditoría fiscal.

¹⁰⁰ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., p. 199.

- Autoridades recaudadoras. Son aquellas competentes para recaudar las contribuciones federales, y las competentes para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.
- Autoridades de represión. Son las encargadas de imponer sanciones.¹⁰¹

Cabe señalar que para el ombudsman fiscal son:

“Artículo 2. Para los fines de los presentes Lineamientos se entenderá por:

VII.AUTORIDADES FISCALES: Autoridades fiscales federales, las autoridades fiscales coordinadas y organismos fiscales autónomos;

VIII.AUTORIDADES FISCALES COORDINADAS: Aquellas a que se refiere el artículo 14, párrafo primero, de la Ley de Coordinación Fiscal;

IX. AUTORIDADES FISCALES FEDERALES: Se entiende por tales a las que

¹⁰¹ Cfr. De la Garza, Sergio, op. cit., p. 658.

tienen ese carácter en función de lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con exclusión de las coordinadas;”¹⁰²

Al respecto, el artículo 14 primer párrafo de la Ley de Coordinación Fiscal preceptúa lo siguiente:

“Artículo 14.- Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

¹⁰² Artículo 2º de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.”¹⁰³

En tanto, el artículo 4° último párrafo de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cita: “Se entiende por autoridades fiscales federales incluso a las coordinadas respecto de los ingresos fiscales de carácter federal, así como a los organismos federales fiscales autónomos, como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.”¹⁰⁴

Cabe subrayar que la ley orgánica incluye a las autoridades coordinadas como autoridades fiscales federales mientras los lineamientos los excluyen de dicha categoría.

¹⁰³ Artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal.

¹⁰⁴ Artículo 4° de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Así, los organismos fiscales autónomos se pueden identificar con los organismos independientes que se conceptualizan como aquellas instituciones que colaboran con el estado en la prestación de servicios públicos o en la explotación de bienes y recursos nacionales, con la particularidad de que se les permite recaudar ciertas contribuciones, a consecuencia de la ley delegatoria de la potestad tributaria, para que puedan cubrir sus necesidades financieras y cumplir con sus objetivos.¹⁰⁵ Y con la característica de tener personalidad jurídica propia.

Podrán ser sujetos activos de la relación jurídico-tributaria con base en las facultades que le asigne la ley, tales como “determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y en algunos casos llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.”¹⁰⁶

4. Sujetos sobre los que recae la condición de autoridad fiscal.

A) Fisco.

El origen de los términos fisco, erario y hacienda pública es:

¹⁰⁵ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., p. 132.

¹⁰⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis, op. cit., pp. 114-115.

- Fisco. Deriva del vocablo latín *fiscus* que entre los romanos se refiere al tesoro del soberano. Posteriormente las leyes castellanas nombraron al patrimonio de la casa real como fisco o cámara del rey.
 - Erario. Era el término empleado por los romanos y las antiguas leyes castellanas para aludir al tesoro público o del Estado. De la Garza señala que fisco y erario se utilizaron indistintamente cuando los príncipes tuvieron acceso al tesoro público y que hoy en día son vistos como sinónimos.
- Otro término importante también lo es:
- Hacienda pública. Hacienda proviene de la voz latina *facera* cuyo significado es cámara del tesoro y al calificarse como pública se relaciona con la vida económica de los entes públicos, es decir ingresos, patrimonio y gastos de las entidades públicas.¹⁰⁷

Actualmente, se entiende al fisco como:

“[La] institución encargada de recaudar las contribuciones que el Estado destinará para cubrir los gastos públicos, [por lo que] actúa bajo un régimen de facultades [que tienen] las

¹⁰⁷ Cfr. De la Garza, Sergio, op. cit., p. 81.

autoridades fiscales [en su] ámbito de actuación legal con el objeto de que constantemente pueda[n] revisar y controlar el cumplimiento eficaz de las obligaciones fiscales del contribuyente.”¹⁰⁸

B) Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el Estado mexicano la organización de la administración pública federal establece que para dar cumplimiento a las encomiendas del poder ejecutivo, éste trabajará con las secretarías de Estado.

El artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal enlista las secretarías, de las cuales destaca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, toda vez que el artículo 31 de la misma norma establece que tendrá un papel protagónico en el sistema financiero mexicano y en el caso específico de la materia fiscal.

¹⁰⁸ García López-Guerrero, Luis, op. cit., p. 43.

C) Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal a la letra indica:

“Artículo 17. Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.”¹⁰⁹

Tal es el caso del Servicio de Administración Tributaria, el cual se define como “un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que con el carácter de autoridad fiscal tiene como principales facultades establecidas en su propia ley: la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones para el financiamiento del gasto público.”¹¹⁰

¹⁰⁹ Artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

¹¹⁰ García López-Guerrero, Luis, op. cit., p. 11

Y que se encuentra regulado por la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Así, El artículo 3° de dicha ley establece que gozará de autonomía de gestión y presupuestal, así como de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

En tanto que el artículo 2° de la ley le establece las siguientes responsabilidades:

- Aplicar las leyes fiscales y aduaneras de modo que las contribuciones sean efectivamente proporcionales y equitativas.
- La fiscalización de contribuyentes.
- Incentivar y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.
- Apoyar en el diseño y evaluación de la política tributaria.
- Reducir los costos de la recaudación y del cumplimiento de obligaciones por parte del contribuyente a través de programas y proyectos.

Para lo cual se le dota de las atribuciones previstas en el artículo 7° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria de las cuales destacamos la dirección de los servicios aduanales y de inspección, la representación del

interés de la federación en controversias fiscales, así como determinar, liquidar y recaudar las contribuciones.

Con motivo de los Acuerdos Conclusivos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria por conducto del Administrador Central emitió en el oficio 500-074-03-2014-3272 exp. SAT-324-01-58-2014 dirigido al Administrador Central de Fiscalización Estratégica, Administradores Locales de Auditoría Fiscal, y titulares y directores generales de fiscalización y/o auditoría fiscal de las Entidades Federativas y del Distrito Federal una estrategia para el desarrollo del procedimiento de Acuerdos Conclusivos y en la primer regla de actuación se menciona a la autoridad revisora y la conceptualiza como la unidad administrativa que está desahogando el acto de fiscalización.

En términos de esta estrategia, se señala que las áreas de fiscalización de las autoridades fiscales son las que intervendrán en la adopción de los Acuerdos Conclusivos.

En este sentido la fiscalización es “revisa[r] las declaraciones de impuestos y practica[r] inspecciones para verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones

fiscales, tanto de los causantes como de los terceros relacionados con ellos.”¹¹¹

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a través del criterio normativo 5/2013/CTN/CN señala cuando, para efectos de su competencia, los particulares contarán con calidad de autoridad fiscal.

“Los particulares que actúen como auxiliares de la administración pública federal en su carácter de retenedores o recaudadores, tendrán la calidad de autoridad fiscal federal para efectos de la competencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuando en el ejercicio de las facultades conferidas por una norma general, emitan actos que afecten derechos de los contribuyentes.”¹¹²

Ante este criterio, nuestra postura se manifiesta en el sentido de precaución toda vez que se pudiera

¹¹¹ De la Garza, Sergio, op. cit., p. 672.

¹¹² Criterio normativo 5/2013/CTN/CN (APROBADO 5TA. SESIÓN ORDINARIA 09/05/2013)

establecer un mecanismo para evadir responsabilidades por parte de la autoridad facultada para realizar ese acto.

IV. PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

1. *Ombudsman.*

A) *Concepto.*

“El término ombudsman es de origen sueco, y significa representante, mediador, agente, guardián; denota a una persona que actúa por cuenta de otra y sin tener interés personal propio en el asunto que interviene. La expresión completa en su idioma original... es *justitie-ombudsman*, lo que se puede traducir como comisionado de justicia.”¹¹³

Esta institución surge en Suecia al inscribirse en su Constitución de 1809 como “un representante o comisionado del parlamento encargado de cuidar por los derechos generales e individuales del pueblo; de recibir las

¹¹³ Castañeda, Mireya, *La protección no jurisdiccional de los Derechos Humanos en México*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2011, p. 13.

quejas de los particulares contra actos de funcionarios públicos que se estimen violatorios de la ley.”¹¹⁴

Diana Bernal conceptualiza al ombudsman como:

“Un organismo cuyas funciones comprenden la promoción y protección de los derechos de las persona para garantizar la imparcialidad y legalidad de los actos de la administración, a través de la recepción de las quejas de los gobernados en contra de las autoridades, la que investiga y, de considerarlo necesario, emite recomendaciones y propone las medida correctivas correspondientes.”¹¹⁵

Así, se destaca como características principales del ombudsman 1) su independencia de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, 2) su función protectora y promotora

¹¹⁴ Ovalle Favela, José, *Teoría General del Proceso*, 6° edición, México, Oxford University Press, 2007, p. 25

¹¹⁵ Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “El reconocimiento y tutela...”, op. cit., p. 49.

de derechos humanos¹¹⁶, y 3) la emisión de resoluciones no vinculatorias.¹¹⁷

Por lo que “autonomía no es autarquía. Se trata de un medio para asegurar la independencia frente al poder público, así como de un factor de equilibrio y estabilidad constitucional en el Estado mexicano.”¹¹⁸

Este tipo de protección no jurisdiccional de Derechos Humanos no está enfocado a un grupo de personas sino a toda persona contra arbitrariedades del Estado que lesionen la dignidad humana.¹¹⁹ Así, “dentro de un contexto de justicia constitucional, los Derechos Humanos son parte de la actualización constante de un derecho más justo a través no de leyes sino del ejercicio jurisdiccional y

¹¹⁶ Cfr. Castañeda, Mireya, op. cit., p. 25.

¹¹⁷ Cfr. Ovalle Favela, José, op. cit., p. 26.

¹¹⁸ Álvarez Icaza Longoria, Emilio, “Situación de los organismos públicos de Derechos Humanos de las Entidades Federativas”, en Ibáñez, José y Salcedo, Sandra (coords.), *Ombudsman: Asignatura pendiente en México*, México, Universidad Iberoamericana, 2013, p. 76.

¹¹⁹ Cfr. Castañeda, Mireya, op. cit., p. 28.

de sus apoyos intermedios como el arbitraje institucional y los procedimientos de solución de conflictos.”¹²⁰

*B) Protección no jurisdiccional de los
Derechos Humanos en México.*

Han sido muchos los esfuerzos para lograr un trato digno a todas las personas en el país. Son muchas las instituciones que, paso a paso, buscan mejorar el Estado de Derecho y se ha buscado a través de la protección no jurisdiccional de los Derechos Humanos, con instituciones como: la Procuraduría Federal del Consumidor desde 1975, la Defensoría de los Derechos Universitarios en 1985, diversas instituciones estatales especializadas y en ocasiones enfocados a ciertos grupos vulnerables.

Sin embargo, la institución que ha tenido un mayor impulso es la Comisión Nacional de los Derechos Humanos. Creada, inicialmente, como una Dirección General de la Secretaría de Gobernación. En 1990 se le asigna la naturaleza de organismo desconcentrado, en 1992 se adiciona el apartado B del artículo 102 constitucional para cambiar su naturaleza a organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio

¹²⁰ Narváez Hernández, José, *Breve Historia del Ombudsman en México*, México, Porrúa, 2006, p. 22.

propio, y así crearse el Sistema Nacional No jurisdiccional de Protección de los Derechos Humanos.

Finalmente, se fortaleció el 13 de septiembre de 1999 con la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la reforma constitucional que le otorga plena autonomía de gestión y presupuestaria.¹²¹ La relevancia de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos radica en los casos en que ha intervenido, las materias que trata y sus recomendaciones.

C) Ombudsman fiscal.

A la par del ombudsman general, entendiéndolo como el investigador y protector de cualquier violación a Derechos Humanos, se han creado otras instituciones para proteger derechos humanos concretos y tal es el caso de los derechos de quienes pagan impuestos.¹²²

La importancia del defensor del contribuyente se basa en que “actúa y es auxiliar de la justicia como asesor

¹²¹ Cfr. <http://www.cndh.org.mx/Antecedentes>

¹²² Cfr. Álvarez Villagómez, Juan, *Prodecon el defensor fiscal del contribuyente. Una revisión sobre el acceso a la justicia fiscal en México*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2013, p. 75.

de contribuyentes, elaborador de dictámenes y estudios sobre el actuar de las autoridades, abogado de los ciudadanos, promotor de reformas, promotor de cultura fiscal, etcétera, actividades todas que abonan a la justicia.”¹²³

2. Constitución de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El 4 de septiembre de 2006 se publica la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y nace así el ombudsman especializado en materia tributaria.

Los artículos 1° de la Ley Orgánica y el artículo 1° segundo párrafo del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establecen como objeto del organismo garantizar, a través de asesorías, servicios de representación y defensa, recepción de quejas, y de ser

¹²³ Domínguez Crespo, Cesar, “Derechos Humanos y Derecho Presupuestal”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, México, IJJ-UNAM, 2014, p. 21.

necesario la emisión de quejas, el acceso a la justicia fiscal a los contribuyentes en el ámbito federal.

El Código Fiscal de la Federación establece como responsabilidad de la Procuraduría la protección no jurisdiccional de los derechos de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa de conformidad con lo preceptuado por su artículo 18-B primer párrafo, el cual por su importancia se transcribe:

“Artículo 18-B.- La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de

organismos fiscales autónomos de orden federal.”¹²⁴

3. Naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Es el artículo 18-B último párrafo del Código Fiscal de la Federación que establece la naturaleza jurídica de la procuraduría como “[un] organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.”¹²⁵

Así, el marco normativo interno en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la señala como “un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios,

¹²⁴ Artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación.

¹²⁵ Ídem.

con autonomía técnica, funcional y de gestión”¹²⁶, en tanto que el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente adhiere la autonomía administrativa.¹²⁷

Al respecto, se destaca que la Procuraduría no posee autonomía constitucional al derivar de una ley y no de la Carta Magna, de igual forma se señala que como organismo descentralizado forma parte del Poder Ejecutivo Federal.¹²⁸

Así, en un análisis de la naturaleza jurídica “la Procuraduría es:

- Un organismo público, porque pertenece al Estado mexicano.

¹²⁶ Artículo 2° de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹²⁷ Cfr. Artículo 1° del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹²⁸ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, PRODECON, p.13.

- Descentralizado, porque no hay una relación directa con la administración pública federal.
- No sectorizado, porque no está coordinado ni controlado por alguna secretaría.
- Con personalidad jurídica, porque se asemeja a una persona física 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.

Esta naturaleza de la Prodecon junto con sus atribuciones para investigar las quejas que presentan los pagadores de impuestos en contra de los actos de las autoridades fiscales y la emisión de recomendaciones a éstas últimas permiten equipararlo a la Comisión Nacional

de los Derechos Humanos (CNDH) y erigirse como el primer ombudsman del contribuyente en nuestro país.”¹²⁹

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente por medio de la emisión del criterio normativo 7/2014/CTN/CN, aclara su naturaleza de ombudsman.

“La naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es la de un organismo protector de derechos no jurisdiccional, cuya función esencial es la de observar las acciones de las autoridades, a efecto de velar en todo momento por los derechos de los contribuyentes, así como investigar aún de oficio, las violaciones que puedan llegar a cometerse en perjuicio de aquéllos; pues debe recordarse que el Ombudsman, de cuya naturaleza participa la Procuraduría, tiene el carácter de defensor del pueblo, con lo que su actuación se legitima en la tutela y protección de los derechos fundamentales de los gobernados. De los artículos 1, 4 y 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría y 66 de sus Lineamientos, se

¹²⁹ Álvarez Villagómez, Juan, op. cit., p. 77.

desprende que este Organismo, si bien tratándose de los servicios de asesoría, queja, y representación legal, sólo puede actuar a petición de parte; ello no obsta para que cuente, por otra parte, con amplias facultades para investigar de manera oficiosa los problemas que puedan ocasionar perjuicios a grupos o sectores de contribuyentes y formular las recomendaciones u observaciones que correspondan, con el objeto de cumplir con su tarea fundamental que es garantizar el derecho a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal; máxime dentro del marco que mandata el artículo 1° constitucional, de la más amplia protección de los derechos fundamentales.”¹³⁰

¹³⁰ Criterio normativo 7/2014/CTN/CN (APROBADO 8VA. SESIÓN ORDINARIA 29/08/2014)

4. Atribuciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El artículo 5° de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en sus 17 fracciones señala sus atribuciones, de las cuales destacamos las siguientes:

Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta, formular recomendaciones públicas no vinculatorias respecto a la legalidad de los actos de autoridad, la representación del contribuyente en la promoción de recursos y ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal, imponer multas, proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna en beneficio de los derechos del contribuyente, proponer soluciones a problemas sistémicos, emitir opiniones sobre la interpretación de normas fiscales y aduaneras, así como proponer modificaciones a las disposiciones fiscales a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados.

En atención de las atribuciones cabe destacar que:

“La Prodecon se constituye también en asesor y abogado promotor de los pagadores de impuestos que tienen problemas con las

autoridades fiscales en el ámbito federal, lo que denota su carácter de organismo sui generis; es decir, único en su tipo, ya que se conjuntan en un mismo organismo, las funciones del ombudsman y de la procuraduría.”¹³¹

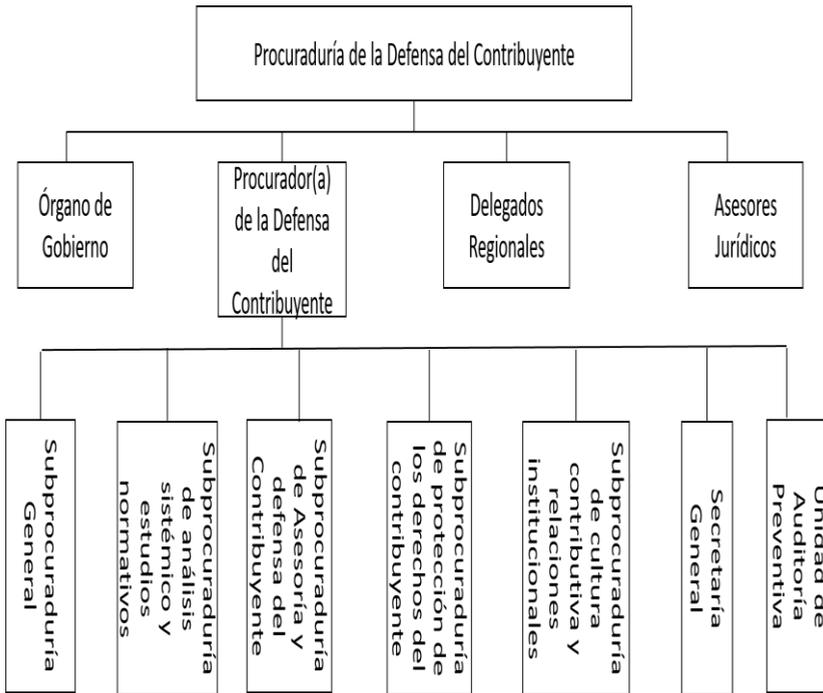
La protección al Contribuyente obtiene un considerable beneficio al tener una institución con visión de protección a los Derechos Humanos, sin embargo en nuestra opinión establece un posible riesgo cuando se excede en priorizar al contribuyente, ya que se puede ver vulnerable la condición de imparcialidad en algunos asuntos, teniendo repercusiones en el interés público de la recaudación.

5. Estructura orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La estructura orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece en el artículo 6° de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del

¹³¹ Álvarez Villagómez, Juan, op. cit., p. 77.

Contribuyente y el artículo 5° del Estatuto Orgánico de la Procuraduría, quedando como sigue:



Por lo que hace a los Acuerdos Conclusivos, la unidad administrativa que los tramitará es la Dirección General de Acuerdos Conclusivos la cual se encuentra adscrita a la Subprocuraduría General.

6. *El ombudsman en los mecanismos alternativos de solución de controversias.*

Existen opiniones que catalogan al ombudsman como un mecanismo alternativo de solución de controversias puro. Sin embargo, la naturaleza del ombudsman es protectora ante cualquier violación de Derechos Humanos, no obstante existe la posibilidad que entre sus facultades se encuentre proponer soluciones a los conflictos que se le plantean.

En otras palabras, “el ombudsman demuestra que... es una institución que colabora con la autoridad y el gobernado no busca imponerse a ella, ni indicarle como realizar su labor. Más bien, procura el respeto a los derechos humanos de una forma propositiva, nunca invasiva con las funciones del gobierno.”¹³²

¹³² Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *La naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman (el papel de los Defensores no jurisdiccionales de derechos*, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, PRODECON, p. 19.

El principal objetivo de esta función del ombudsman es evitar procesos jurisdiccionales perjudiciales para los ciudadanos y el Estado, al fungir como un intermediario imparcial.¹³³

7. Intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en los Acuerdos Conclusivos.

El artículo 96 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, le establece como responsabilidad en el desarrollo de los Acuerdos Conclusivos promover, transparentar y facilitar la solución anticipada y consensuada de los diferendos entre contribuyentes y autoridad fiscal originados en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Así, la participación de la Procuraduría no es pasiva en los Acuerdos Conclusivos, ya que “al ser Prodecon un organismo público con autonomía técnica, funcional y de

¹³³ Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “El reconocimiento y tutela...”, op. cit., p. 54.

gestión, va a tener un papel proactivo”¹³⁴ y no de mero fedatario. Al igual, por tratarse de un órgano técnico en materia tributaria es la entidad mejor calificada para esta función.¹³⁵

Respecto a su intervención en los Acuerdos Conclusivos, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señala que:

“Comparte las características tanto de un mediador como de un conciliador, pues si bien guía a las partes en la búsqueda de una solución consensuada que ponga fin a la auditoría o a la revisión fiscal, en su calidad

¹³⁴ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Memorias del foro: Acuerdos Conclusivos Solución Anticipada de procedimientos de fiscalización*, México, PRODECON, 2014, p. 58.

¹³⁵ Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana et al., “Acuerdos Conclusivos: primer medio alternativo de solución de controversias en materia tributaria, <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/acuerdosconclusivosprimermedioalternativodesoluciondecontroversias.pdf>, p. 13.

de organismo autónomo especializado en materia tributaria, se encarga de elaborar el proyecto de Acuerdo Conclusivo que habrán de suscribir el contribuyente y la autoridad revisora.”¹³⁶

Por lo que, existen voces que comentan que no siempre habrá un plano de perfecta equidad entre las partes en mediación o conciliación por la naturaleza de la Procuraduría.¹³⁷ Ante estas críticas y derivado del análisis del artículo 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se señala que la imparcialidad se funda en la consideración de la buena fe que la ley presume del contribuyente y el interés público en la recaudación de tributos.

¹³⁶ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Manual del docente para la asignatura los Derechos de los contribuyentes y su defensa*, 2º edición, México, PRODECON, 2014, pp. 130-131.

¹³⁷ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Memorias del foro: Acuerdos Conclusivos Solución Anticipada...*, op. cit., p. 42.

El artículo 98 último párrafo de los Lineamientos precisa la forma de intervenir en los Acuerdos Conclusivos por parte de la Procuraduría.

“Artículo 98...

La Procuraduría intervendrá en todo momento para cuidar que el procedimiento para llegar al Acuerdo Conclusivo se desarrolle de manera transparente y se preserve el cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes; actuará por tanto como intermediaria entre autoridad y contribuyente, facilitadora y testigo para la adopción del Acuerdo.”¹³⁸

Un elemento más a considerar es que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente será quien reciba la solicitud de Acuerdo Conclusivo, la contestación de la autoridad y de cualquier comunicación entre las partes con el objetivo de alcanzar un consenso, y tendrá

¹³⁸ Artículo 98 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

que revisar si se satisfacen los requisitos establecidos en la ley y analizar si las manifestaciones de la autoridad constituyen o no violación a los derechos del contribuyente, para posteriormente emitir el acuerdo correspondiente.

Sin embargo, las disposiciones legales no establecen un procedimiento para cuándo del análisis la Procuraduría advierta de la posible comisión de un delito y del abuso del principio de buena fe de los Acuerdos Conclusivos por parte del contribuyente. Por lo que se da la impresión de que la Procuraduría admite cualquier solicitud sin considerar el interés público de la recaudación.

V. PROCEDIMIENTO PARA LA ADOPCIÓN DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

1. Conceptos generales del procedimiento de Acuerdos Conclusivos.

La naturaleza y objetivo de los mecanismos alternativos de solución de controversias permiten un

procedimiento flexible para su desarrollo pero necesariamente implican una secuencia.

El artículo 15 primer párrafo de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señala como característica de cualquier procedimiento seguido ante el organismo, ser breve y sin mayor formalidad que precisar con claridad la pretensión del contribuyente.

Las solicitudes de servicios se pueden formular de manera presencial, telefónica, por escrito y/o correo electrónico, conforme al artículo 8 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En tanto, el artículo 4° de la ley orgánica señala que todos los servicios se otorgarán exclusivamente a petición de parte, y concluirán cuando incurran en una de las causales previstas en el artículo 13 de los lineamientos.

Así, las causas de terminación de servicios sin responsabilidad para la Procuraduría son que el contribuyente manifieste por escrito que no tiene interés en continuar con los servicios de la Procuraduría, que el contribuyente presente documentación falsa, que cometa actos de violencia contra el personal, tratándose de asesoría cuando el contribuyente desatienda 2 requerimientos consecutivos y tratándose de quejas y

reclamaciones cuando se manifieste desinterés en la continuación del procedimiento.

A) Momentos oportunos para solicitar la adopción de un Acuerdo Conclusivo.

El artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo señala:

“Artículo 69-C...

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.”¹³⁹

En tanto que los Lineamientos especifican que se puede solicitar la adopción del Acuerdo Conclusivo, tratándose de visita domiciliaria desde que se notifique la orden prevista en el artículo 43 del Código Fiscal de la

¹³⁹ Artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación.

Federación, en el caso de las revisiones de gabinete a partir de la notificación de la solicitud de información prevista en el artículo 48 del Código y para la revisiones electrónica desde la notificación de la resolución provisional establecida en el artículo 53-B del mismo ordenamiento; todos hasta antes de ser notificada la resolución que determine las contribuciones omitidas de forma definitiva.¹⁴⁰

Para dar mayor claridad a la hipótesis que trata sobre la solicitud de Acuerdo Conclusivo formulada en el acto de citación para notificar la determinante de crédito, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emitió el criterio normativo 4/2014/CTN/CN, el cual establece que:

“La solicitud de Acuerdo Conclusivo es procedente aún cuando se haya entregado citatorio para practicar la notificación de la resolución determinante del crédito fiscal, toda vez [que]... según criterio adoptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de

¹⁴⁰ Cfr. Artículo 97 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Justicia de la Nación “se traduce en un mero documento previo a la notificación”. Cuando se actualice la hipótesis contemplada en este Criterio, es conveniente que el contribuyente lo precise por escrito en su solicitud de Acuerdo Conclusivo y adjunte, en caso de contar con él, copia del citatorio...”¹⁴¹

Ante la solicitud de Acuerdo Conclusivo tras el acto de citación consideramos que puede tratarse de un acto dilatorio por parte del contribuyente; no obstante sabemos que hay asuntos que por su complejidad y extensión permitirían un análisis minucioso por parte del contribuyente, sobre todo porque previamente se le ha entregado un documento con observaciones que marcan la línea en que será emitida la determinante de crédito.

Ahora bien, tras la notificación del documento con observaciones de la autoridad fiscal el contribuyente cuenta con un plazo para manifestar lo que a su derecho

¹⁴¹ Criterio normativo 4/2014/CTN/CN (APROBADO 4TA. SESIÓN ORDINARIA 25/04/2014 ÚLTIMA MODIFICACIÓN 1RA. SESIÓN ORDINARIA 23/01/2015).

convenga y tratar de desvirtuar las calificaciones consignadas en ese documento.

De tal suerte que en caso de no lograr cambiar el sentido de la determinante con sus manifestaciones, el contribuyente debería tener la posibilidad de plantear su opinión ante la autoridad siendo observados por el ombudsman fiscal para lograr una solución consensuada. Sin embargo, por disposición de ley no existe tal posibilidad ya que una vez emitida la determinante de crédito, los Acuerdos Conclusivos no son viables. Por lo que queda como única opción acudir ante un tercero quien decidirá de forma unilateral.

B) Personas que pueden solicitar, intervenir y suscribir un Acuerdo Conclusivo.

Si bien es cierto que es un derecho de todo contribuyente en México, la personalidad y representación reciben un tratamiento especial. Primero, el contribuyente debe estar tolerando un acto de fiscalización. Segundo, el artículo 19 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación señala:

“Artículo 19. En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La

representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original.”¹⁴²

En el caso específico de los Acuerdos Conclusivos la Procuraduría emitió el criterio sustantivo 3/2015/CTN/CS-SG, que a la letra expresa:

“... el procedimiento iniciará con la solicitud que por escrito presente el contribuyente, así como que en caso de que comparezca mediante representante legal, éste debe contar con poder general para actos de administración, de dominio, o bien con poder especial para la suscripción de los Acuerdos Conclusivos previstos en el... Código, pudiendo en su caso, designar autorizados

¹⁴² Artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

para oír y recibir notificaciones. De lo anterior se advierte que sólo el contribuyente o el apoderado que cuente con las facultades anteriormente precisadas, son los únicos que pueden proponer los términos para la adopción del Acuerdo Conclusivo, o bien, aceptar aquéllos diversos que la Autoridad proponga para su suscripción, pues no existe disposición expresa en los referidos Lineamientos que prevea la posibilidad de que tal propuesta o aceptación pueda realizarse por el autorizado para oír y recibir notificaciones, aunado a que tanto los efectos jurídicos como patrimoniales que se producen con la firma del Acuerdo, generarán sus consecuencias de derecho en la esfera patrimonial del contribuyente y no en la de sus autorizados.”¹⁴³

En este orden de ideas, los artículos 3° de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y el artículo 27 de los Lineamientos,

¹⁴³ Criterio sustantivo 3/2015/CTN/CS-SG (APROBADO 3RA. SESIÓN ORDINARIA 27/03/2015).

establecen un monto máximo para que la Procuraduría preste el servicio de representación. Sin embargo, dicha cuantía no es aplicable toda vez que en los Acuerdos Conclusivos la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no representa a ninguna de las partes, al fungir como un tercero imparcial en el procedimiento.

No obstante, la Procuraduría emitió un criterio en el que establece:

“...tomando en consideración que el Diccionario de la Real Academia Española define al intermediario como aquél que media entre dos o más personas, resulta evidente que una vez iniciado el procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría no puede apoyar al contribuyente en la elaboración de los términos en que pudieran redactarse escritos o promociones ulteriores tendentes a alcanzar el consenso, pues de hacerlo, este Organismo Autónomo pasaría de mediador entre las partes, a asesor de una de ellas,

restando así imparcialidad al procedimiento.”¹⁴⁴

Al respecto consideramos que quienes intervengan en el procedimiento de los Acuerdos Conclusivos deben tener total capacidad para la toma de decisiones por la naturaleza de los efectos de los Acuerdos, de igual forma coincidimos con el criterio en el que se establece que la Procuraduría no representará a los Contribuyentes en Acuerdo Conclusivo en beneficio de la imparcialidad del procedimiento.

C) Notificaciones.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá notificar de forma personal, por correo certificado con acuse de recibo, por instructivo o por oficio a las autoridades. Las notificaciones realizadas a los contribuyentes surtirán efectos al día siguiente de aquel en que fueron hechas y tratándose de las realizadas a las autoridades desde el momento en que fueron practicadas.

De forma muy específica se señala en el artículo 18 como se notifica a las autoridades.

¹⁴⁴ Criterio normativo 3/2014/CTN/CS-SG (APROBADO 11VA. SESIÓN ORDINARIA 28/11/2014).

“Artículo 18. Las notificaciones a las autoridades deberán realizarse: I. En la oficina receptora designada como tal por las autoridades correspondientes; a falta de ésta, se podrá ordenar la práctica de notificación personal al servidor público involucrado, en su domicilio laboral, particular o bien, en donde se encuentre. II. Por correo electrónico en los casos en los que la ley o las disposiciones aplicables lo prevean; y III. En casos graves, urgentes o en cualquier caso que así se determine, se podrá disponer que se practique la notificación por cualquier otro medio de mayor celeridad, siempre que se garantice fehacientemente la recepción efectiva de la notificación por el destinatario.”¹⁴⁵

Ante la precisión en las disposiciones para notificar a la autoridad coincidimos, por considerarse que la Procuraduría al tratar temas de Derechos Humanos debe

¹⁴⁵ Artículo 18 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

asegurar que la afectación sea la menor en medida de lo posible.

D) Suspensión de plazos por solicitud de Acuerdo Conclusivo.

Es importante resaltar la posibilidad de notificar a las autoridades fiscales por medio de correo electrónico, toda vez que el artículo 69-F del Código Fiscal de la Federación señala que con la sola presentación de la solicitud de Acuerdo Conclusivo y hasta que se notifique la conclusión del procedimiento a la autoridad se suspenden los plazos a que se refieren los artículos 46-A primer párrafo y 50 primer párrafo del mismo código. Al igual que los plazos previstos en el artículo 53-B de dicho código, en términos del artículo 101 de los lineamientos.

Sobre el tema de suspensión de plazos, la Procuraduría ha emitido un criterio normativo y tres sustantivo.

Criterio normativo.	Extracto del criterio.	Comentario.
3/2015/CTN/CN	<p>“...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... la suspensión aludida surte plenos efectos de forma inmediata con la</p>	<p>Por lo que hace a este criterio coincidimos toda vez que la suspensión abonará a facilitar la comunicación entre las partes, procurando no perjudicarles. Además la responsabilidad de la Procuraduría de notificar a la autoridad sobre la solicitud toma mayor relevancia por la posible violación de los</p>

	<p>mera presentación de la solicitud respectiva, con independencia de su admisión... 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</p>	<p>derechos del contribuyente.</p>
--	---	------------------------------------

	crédito fiscal, se traduce en una clara violación a los referidos 69-F y 72.” ¹⁴⁶	
--	--	--

Criterios sustantivos.	Extracto del criterio.	Comentario.
1/2014/CTN/CS-SG	“...teniendo en cuenta que los Acuerdos Conclusivos son un medio alternativo para la solución de controversias en auditoría, que presupone necesariamente la buena fe de las partes para	Consideramos acertado este criterio ya que se protege el interés público de la recaudación y se establecen condiciones adecuadas para el

¹⁴⁶ Criterio normativo 3/2015/CTN/CN (APROBADO 6TA. SESIÓN ORDINARIA 26/06/2015 ÚLTIMA MODIFICACIÓN 1RA. SESIÓN ORDINARIA 28/01/2016)

	<p>encontrar una solución consensuada a sus diferencias, resulta obligado concluir que los diversos plazos máximos a que se refiere el artículo 67, antepenúltimo párrafo, del Código, de seis años seis meses y siete años para el ejercicio de las facultades a efecto de revisar la situación fiscal de los contribuyentes, sí se suspenden con la suspensión originada por la solicitud del</p> <p>Conclusivo...</p>	<p>diálogo que se busca, al evitar la premura en la contestación de la autoridad.</p>
--	--	---

	<p>podría provocar para una de las partes, la autoridad revisora, la pérdida de sus facultades por caducidad; lo que además redundaría en perjuicio de los contribuyentes, pues es evidente que al advertir las autoridades que la promoción del PAC les puede originar la caducidad de sus facultades, se apresurarían a negar la adopción del Conclusivo para evitar que se consumaran aquellos plazos; en otras palabras, no</p>	
--	---	--

	podrían tener, al acudir al PAC, la voluntad auténtica que requiere el medio alternativo para alcanzar su finalidad u objetivo.” ¹⁴⁷	
5/2015/CTN/CS-SG	“... en criterio de esta Procuraduría, la suspensión que se genera con la sola presentación de la solicitud del procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo (PAC), incluye la del plazo de veinte días a que se refiere el	Si bien se establece una posibilidad para buscar el Acuerdo Conclusivo y de no lograrse continuar con el trámite común del procedimiento de

¹⁴⁷ Criterio sustantivo 1/2014/CTN/CS-SG (APROBADO 11VA. SESIÓN ORDINARIA 28/11/2014 ÚLTIMA MODIFICACIÓN 8VA. SESIÓN ORDINARIA 21/08/2015)

	<p>artículo 48, fracción VI, del mencionado Código tributario, pues no tendría caso que el contribuyente le exhibiera a la revisora información y documentación para tratar de desvirtuar observaciones formuladas en la auditoría, que precisamente constituyen materia del PAC...”¹⁴⁸</p>	<p>fiscalización. Consideramos que se le debe brindar la oportunidad al contribuyente de tratar de desvirtuar las observaciones y en caso de obtener una resolución desfavorable tener la opción de los Acuerdos Conclusivos.</p>
<p>10/2015/CTN/CS -SG</p>	<p>“...esta Procuraduría considera que la</p>	<p>Sean plazos que se les puedan</p>

¹⁴⁸ Criterio Sustantivo 5/2015/CTN/CS-SG (APROBADO 4TA. SESIÓN ORDINARIA 24/04/2015)

	<p>referida suspensión implica la de cualquier actuación, requerimiento, acta, diligencia o compulsas que pudiera llevar a cabo la autoridad revisora dentro del procedimiento de comprobación; pues de lo contrario el tiempo efectivo que durara dicho procedimiento de comprobación fiscal, podría fácilmente superar al establecido en los numerales referidos; lo cual resulta a todas luces en contra de los derechos del</p>	<p>vencer a la autoridad o al contribuyente se deben suspender a razón de la buena fe que basa este procedimiento y en beneficio de la comunicación para lograr el consenso necesario.</p> <p>Además como lo establece este criterio no se debe considerar al Acuerdo Conclusivo como causa imputable al</p>
--	---	--

	<p>Contribuyente auditado, máxime y cuando este último acudió, de buena fe, a un medio alternativo –no jurisdiccional– de solución de controversias, para aclarar su situación fiscal... la suspensión reconocida en el diverso 46-A, se actualiza cuando por causas imputables al contribuyente la autoridad se ve impedida para continuar con el ejercicio de sus</p>	<p>contribuyente para actuar al amparo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación y continuar con las facultades de comprobación porque se estaría perjudicando el proceso de comunicación establecido en los Acuerdo.</p>
--	--	--

	facultades de comprobación.” ¹⁴⁹	
--	---	--

E) Mesas de trabajo.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente con el objetivo de promover en todo momento la emisión consensuada de un acuerdo podrá convocar a mesas de trabajo con fundamento en el artículo 69-E del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se emite el acuerdo de admisión de la solicitud.

Para dar mayor claridad a esta potestad la Procuraduría emitió el criterio sustantivo 2/2014//CTN/CS-SG.

“La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente... a fin de encontrar un equilibrio entre la posibilidad real de alcanzar un acuerdo que no ha podido consensuarse en la tramitación “ordinaria” del procedimiento y la celeridad con que se debe instruir este medio alternativo de solución de controversias. En ese tenor, debe decirse

¹⁴⁹ Criterio sustantivo 10/2015/CTN/CS-SG (APROBADO 6TA. SESIÓN ORDINARIA 26/06/2015)

entonces que no basta con que alguna de las partes solicite una mesa de trabajo en la tramitación del Acuerdo Conclusivo, para que la misma sea acordada favorablemente por esta Procuraduría, ya que ni el artículo 69-E, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, ni el diverso 104, penúltimo párrafo, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, prevén la obligación para este Organismo Autónomo de convocar, forzosa e invariablemente, a las referidas mesas de trabajo.”¹⁵⁰

En nuestra opinión este criterio protege al procedimiento de Acuerdo Conclusivo de convertirse en una táctica dilatoria con la convocatoria de mesas de trabajo que no produzcan avances en la obtención de una solución consensuada.

¹⁵⁰ Criterio sustantivo 2/2014/CTN/CS-SG (APROBADO 11VA. SESIÓN ORDINARIA 28/11/2014)

F) La solicitud de Acuerdos Conclusivos y sus requisitos.

En primer instancia el artículo 69-D en el primer párrafo del Código Fiscal de la Federación establece:

“Artículo 69-D. El contribuyente que opte por el acuerdo conclusivo lo tramitará a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. En el escrito inicial deberá señalar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria.”¹⁵¹

De forma detallada, el artículo 99 de los Lineamientos establece que el contribuyente lo solicitará por escrito cubriendo los siguientes requisitos:

¹⁵¹ Artículo 69-D del Código Fiscal de la Federación.

- Señalar nombre, domicilio y registro federal del contribuyente.
- Cuando comparezca mediante representante legal, deberá adjuntarse copia certificada de la escritura en que conste su calidad.
- Señalar personas para oír y recibir notificaciones y establecer domicilio para esos efectos cuando así lo considere oportuno.
- El escrito debe estar dirigido a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- El escrito deberá estar firmado por el contribuyente o representante legal.
- Se deben mencionar e identificar de forma precisa los hechos u omisiones calificados por la autoridad con los que no se esté de acuerdo.
- Se deben expresar los argumentos con los cuales pretende modificar la calificación de la autoridad.
- Expresar claramente los términos en que se pretende sea adoptado el Acuerdo Conclusivo.
- Establecer que comparece bajo protesta de decir verdad.
- Se debe acompañar al escrito copia simple de los documentos en que se consigna la calificación de hechos u omisiones.

- Cuando el objetivo sea regular su situación fiscal y se esté de acuerdo con la calificación elaborada por la autoridad, se deberá manifestar en el escrito y que se pretende obtener el beneficio de la condonación de multas.

2. Cronografía de los Acuerdos Conclusivos.

En atención a su importancia la referimos por cada artículo y sistematizamos en el diagrama de flujo que se presenta al final del punto.

1. El contribuyente presenta la solicitud de Acuerdo Conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Se suspenden los plazos señalados por la ley. (art. 99)
2. La Procuraduría verifica los requisitos de procedencia. En un plazo máximo de 3 días hábiles emitirá el acuerdo de admisión en el cual identificará los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora respecto de las que se solicita el Acuerdo Conclusivo. (art.100)
3. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente notifica a la autoridad el acuerdo de admisión y se le

requiere, en términos del artículo 69-D segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación y 100 de los lineamientos, que produzca contestación en un plazo máximo de 20 días hábiles a la solicitud de Acuerdo Conclusivo.

4. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente recibe la contestación de la autoridad con lo cual:

- La Procuraduría cuenta con 3 días hábiles para emitir el acuerdo de recepción, en el cual se da cuenta de la contestación; e
- Inicia el plazo de 20 días, señalado por el artículo 69-E del Código Fiscal de la Federación, para concluir el procedimiento de Acuerdo Conclusivo.

A partir de este momento, el desarrollo del procedimiento estará condicionado por la posible contestación que emita la autoridad. De acuerdo con el artículo 102 de los Lineamientos puede formularse en 3 sentidos:

Hipótesis A. La autoridad acepta los términos del Acuerdo Conclusivo propuestos por el contribuyente. (Art. 103)

- 1) La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente remite el expediente al área competente de su estructura.
- 2) El área de la Procuraduría cuenta con 7 días para elaborar el proyecto de Acuerdo Conclusivo.
- 3) Se notifica el proyecto de Acuerdo Conclusivo.
- 4) Las partes tienen 3 días para realizar observaciones al proyecto.
- 5) Desahogadas o no producidas las observaciones. La Procuraduría cita a las partes para la suscripción del Acuerdo Conclusivo.

Hipótesis B. La autoridad plantea términos diversos a los propuestos por el contribuyente. (Art. 104)

- 1) La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente da cuenta de la contestación de la autoridad revisora.
- 2) La Procuraduría identifica y relaciona los hechos u omisiones controvertidos con la calificación propuesta por la autoridad para el Acuerdo Conclusivo.

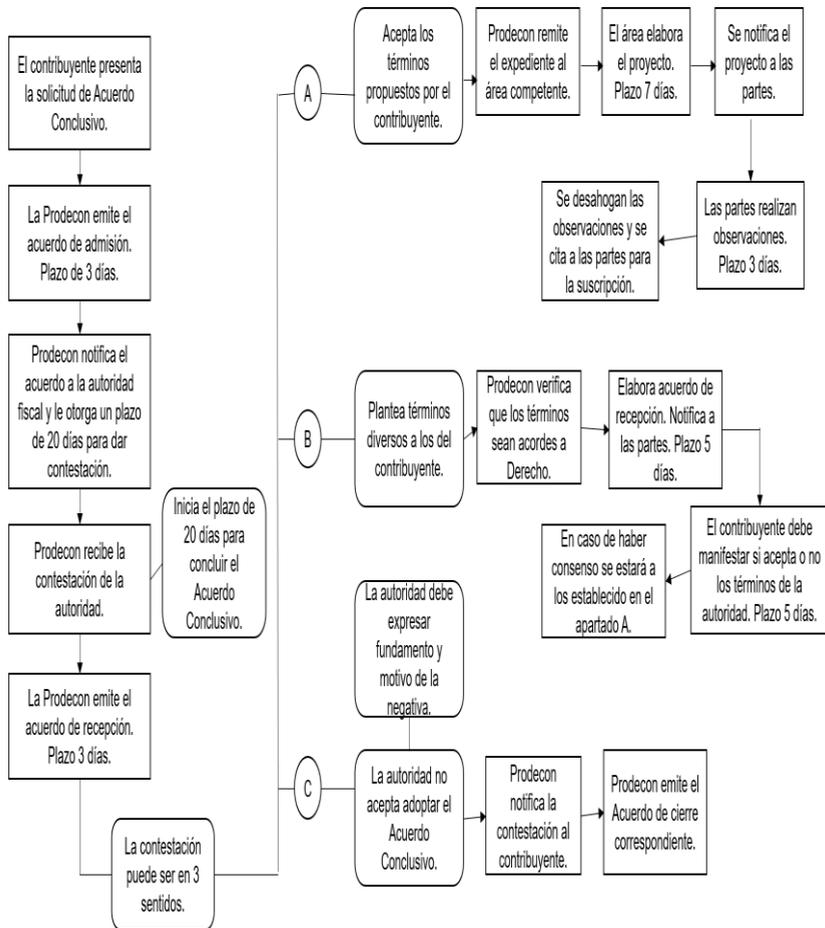
- 3) La Prodecon verifica que los términos propuestos por la autoridad revisora sean acordes a las disposiciones jurídicas, y así proteger los derechos del contribuyente.
- 4) Elabora el acuerdo de recepción, el cual se debe notificar a la autoridad y personalmente al contribuyente, en máximo 5 días.
- 5) A partir del día siguiente de aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo, el contribuyente contará con 5 días para manifestar si acepta o no los términos planteados por la autoridad.
- 6) En caso de haber un consenso entre las partes, respecto de los términos del Acuerdo Conclusivo; se seguirá, en lo que resulte aplicable, el procedimiento previsto en la hipótesis anterior, es decir lo señalado por el artículo 103 de los Lineamientos.

Hipótesis C. La autoridad no acepta adoptar un Acuerdo Conclusivo. (Art. 105)

La autoridad debe expresar fundamento y motivos precisos de la negativa.

- 1) La Procuraduría notificará al contribuyente de la respuesta presentada por la autoridad revisora.

2) Emitirá el acuerdo de cierre correspondiente, en el cual cuando la negativa represente violaciones graves y evidentes a los derechos del contribuyente, la Procuraduría podrá formular las consideraciones pertinentes, las cuales pueden ser recomendaciones.



En el presente diagrama podemos identificar que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente solamente actúa como facilitador e incluso no puede elaborar ninguna de las promociones que requiere presentar el contribuyente, lo cual es correcto porque de lo contrario la Procuraduría sería juez y parte.

Del diagrama que integramos se destaca que la autoridad siempre debe mantener una actitud de concertación.

Los siguientes criterios sustantivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente indican que resulta violatorio de derechos:

Criterios sustantivos	Extracto del criterio	Comentario
1/2015/CTN/CS-SG	“... la práctica de la auditoría o revisión fiscal... implica el que la autoridad exponga el resultado del análisis y dictaminación cuidadosa e integral de la contabilidad	Este criterio se expresa bajo el argumento de proteger al contribuyente ante contestaciones con una incipiente motivación,

	<p>del Contribuyente, así como de su documentación comprobatoria y de cualquier otro documento idóneo para desvirtuar los hechos observados; de este modo se produce una violación grave y evidente a los derechos del sujeto pasivo cuando la Autoridad Revisora, tanto en la Auditoría como en la contestación a la solicitud de Acuerdo Conclusivo, se limita a señalar que las documentales exhibidas no desvirtúan la</p>	<p>violando el derecho al debido proceso.</p>
--	--	---

	observación correspondiente, pero sin efectuar mayor análisis al respecto.” ¹⁵²	
8/2015/CTN/CS-SG	“...la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente... debe cuidar que en la contestación de Acuerdo Conclusivo, la Autoridad Revisora no varíe en perjuicio del contribuyente, los hechos u omisiones calificados... En consecuencia, cuando la autoridad revisora incluye en	Cuando el objetivo es generar confianza en el contribuyente, no se deben permitir acciones que busquen afectarlo y violen el principio de buena fe de los Acuerdos. Por lo que nos pronunciamos

¹⁵² Criterio sustantivo 1/2015/CTN/CS-SG (APROBADO 1RA. SESIÓN ORDINARIA 23/01/2015)

	<p>su oficio de contestación, partidas que no fueron observadas en la auditoría o revisión fiscal, o introduce nuevas calificaciones de hechos u omisiones o consideraciones diversas, para valorarlas de forma distinta a las vertidas en el procedimiento de fiscalización, se evidencia una violación grave de derechos del pagador de impuestos... Por lo tanto, si se actualiza dicha violación, la Procuraduría debe</p>	<p>a favor de prohibir y sancionar cualquier modificación en la calificación por parte de la autoridad con el objeto de perjudicar al contribuyente.</p>
--	--	--

	<p>emitir pronunciamento en el sentido de que la autoridad revisora no podrá considerar, en la resolución determinante que en su caso emita y notifique al Contribuyente, la partida cuya inclusión efectuó en su oficio de contestación, pues de hacerlo... existirá un motivo de anulación de la liquidación que en su caso llegue a</p>	
--	--	--

	emitir la autoridad.” ¹⁵³	
2/2016/CTN/CS-SG	“... si bien tratándose de las facultades de comprobación que la autoridad ejerce al compulsar a un tercero respecto de las operaciones efectuadas con un proveedor, no necesariamente concluirá con una determinación de contribuciones, ello de ninguna manera significa que el procedimiento de Acuerdo Conclusivo resulte	Consideramos que este criterio es acertado por establecer que la emisión de un crédito fiscal no es un elemento para proceder con el Acuerdo Conclusivo y así eliminar un argumento que pudiera generar malas prácticas por parte de la autoridad.

¹⁵³ Criterio sustantivo 8/2015/CTN/CS-SG (APROBADO 5TA. SESIÓN ORDINARIA 22/05/2015)

	<p>improcedente, ya que la emisión de la resolución determinante no es una condicionante para la procedencia sino una cuestión que únicamente define hasta cuándo puede solicitarse el medio alternativo de solución de controversias...”¹⁵⁴</p>	
--	---	--

3. La suscripción del Acuerdo Conclusivo.

En términos del artículo 69-E del Código Fiscal de la Federación, cuando el procedimiento concluya con la adopción del acuerdo, el documento lo firmarán el contribuyente, la autoridad revisora y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁵⁴ Criterio sustantivo 2/2016/CTN/CS-SG (APROBADO 5TA. SESIÓN ORDINARIA 24/06/2016)

El documento se firmará en tres juegos. Uno es para el contribuyente, otro para la autoridad y el tercero será depositado en el archivo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

4. Criterios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para la acumulación de expedientes de Acuerdo Conclusivo.

Sobre el tema de acumulación de expedientes, la Procuraduría ha señalado 2 criterios sustantivos.

El primero establece que:

“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 [no se impide]... la posibilidad de que alguna de las partes solicite la acumulación de procedimientos, ni

de 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... la Procuraduría podrá ordenar la referida acumulación y continuar con el trámite de las diversas solicitudes bajo un mismo procedimiento...”¹⁵⁵

¹⁵⁵ Criterio sustantivo 12/2015/CTN/CS-SG (APROBADO 10MA. SESIÓN ORDINARIA 30/10/2015 ÚLTIMA MODIFICACIÓN 4TA. SESIÓN ORDINARIA 03/06/2016)

Por su parte el segundo criterio indica:

“... en el caso de que dos o más contribuyentes presenten Acuerdo Conclusivo y soliciten la acumulación de sus procedimientos, esta Procuraduría estima que también puede acordarse la misma, 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...”¹⁵⁶

¹⁵⁶ Criterio sustantivo 1/2016/CTN/CS-SG (APROBADO 5TA. SESIÓN ORDINARIA 24/06/2016)

En tanto no sean incompatibles los asuntos y se pondere la conclusión del diferendo de forma pronta, con lo cual resultará menos oneroso el procedimiento coincidimos en que se permita la acumulación de expedientes.

CAPITULO CUARTO.

EXPECTATIVAS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS EN ATENCIÓN A SU REGULACIÓN.

I. VENTAJAS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

Al ventilarse asuntos de naturaleza económica en el procedimiento de Acuerdos Conclusivos resulta evidente que los principales beneficios de los acuerdos sean económicos para las partes.

Para el contribuyente estos beneficios son la posibilidad de evitar el cobro de recargos por mora o diferimiento del pago, la opción de la condonación de multas, la conclusión de forma anticipada de las facultades de comprobación y evitar un posible proceso jurisdiccional, lo cual resulta menos oneroso.

Así, para la autoridad fiscal en principio se logra la recaudación prevista; y dado que se requiere de una calificación de hechos u omisiones en cualquier momento del procedimiento oficioso de fiscalización se abre la posibilidad de adoptar el Acuerdo Conclusivo, y en caso de

adoptarse, se reducen recursos humanos y materiales para lograr que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, lo cual resulta en un procedimiento menos oneroso para el Estado.

Sin embargo, no son solo beneficios económicos los que se logran con los Acuerdos Conclusivos en el plano jurídico, el contribuyente regulariza su situación fiscal con lo cual evita actos futuros de la autoridad. Asimismo, el contribuyente obtiene seguridad jurídica toda vez que el Acuerdo Conclusivo es inimpugnable y al dar cumplimiento al acuerdo, de forma inmediata conoce que por ese asunto no tendría conflictos futuros.

Las ventajas de los Acuerdos Conclusivos, como institución, van más allá de las partes. Por ejemplo, abrir los canales de comunicación y propiciar un debate en sede imparcial generan mayor confianza ante la autoridad.

II. DESVENTAJAS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

Son más los beneficios de los Acuerdos Conclusivos que las desventajas. La más trascendental es la imposibilidad de adoptar un Acuerdo Conclusivo ante la emisión de la determinante de crédito.

La determinante de crédito es conceptualizada como:

“La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.”¹⁵⁷

Este acto es el que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera como generador de controversia. Por lo que, las calificaciones de hechos u omisiones realizadas por la autoridad fiscal materia de Acuerdo Conclusivo son desacuerdos en criterios de interpretación.

Es decir, el trabajo que se efectúa en los Acuerdos Conclusivos es acotar los conceptos jurídicos indeterminados que se encuentren involucrados en el cumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente.

El hecho de no poder solicitar la adopción del Acuerdo Conclusivos impide la posibilidad de funcionar de modo alternativo al proceso jurisdiccional, lo cual es una

¹⁵⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2º edición, México, Oxford University Press, p. 121.

característica de los mecanismos alternativos de solución de controversias.

III. PROPUESTA.

Ante lo anteriormente expuesto, se propone que los Acuerdos Conclusivos se puedan solicitar después de emitida la determinante de crédito. Esto bajo el argumento de que es un acto de autoridad donde se expresan de forma clara y puntual los juicios de valor de la autoridad fiscal y se señala en cantidad líquida el pago que se deberá efectuar para dar cumplimiento a la obligación.

Con esta propuesta, no sería posible solicitar la adopción de Acuerdo Conclusivo con el solo objetivo de regularizar su situación fiscal porque para ello únicamente habría que dar cumplimiento a lo establecido por la determinación. Y solamente se podrá solicitar cuando los razonamientos vertidos por la autoridad fiscal impliquen agresiones a los Derechos Humanos del contribuyente que lo solicite, con una calificación posterior para la admisión de la solicitud realizada por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Un punto relacionado en extremo con el de la regularización de la situación fiscal es el de la condonación de multas. La condonación es un beneficio que hace

atractiva la opción del Acuerdo Conclusivo por lo que en caso de eliminarla habrá contribuyentes que no los consideren a pesar de otros beneficios como evitar el proceso jurisdiccional y un posible fallo desfavorable.

Por lo cual, se propone que cuando se solicite la adopción de un Acuerdo Conclusivo se abra la posibilidad de disminuir la multa impuesta cuando subsista al Acuerdo Conclusivo. En otras palabras, es continuar sancionando el incumplimiento de las obligaciones fiscales sin dejar de incentivar la adopción de los Acuerdos con el fin de obtener beneficios como la recaudación exitosa y la disminución de los procesos jurisdiccionales en materia fiscal.

Toda vez que se tratan cuestiones de protección a Derechos Humanos en los Acuerdos Conclusivos, no se debe limitar este mecanismo solo a pagadores de contribuciones federales sino se deben diseñar esquemas de esta índole a nivel local para así lograr que la población recobre la confianza en las instituciones, que el contribuyente obtenga mayor seguridad jurídica y evitar que las autoridades lesionen la esfera jurídica de los gobernados con actos arbitrarios.

Un elemento importante para lograr el éxito a nivel local sería la implementación de organismo públicos

enfocados en la defensa de los derechos de los contribuyentes en los estados. Sin embargo es importante referir que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente si puede intervenir en asuntos en donde se determinen créditos fiscales en el marco de la coordinación fiscal.

CONCLUSIONES.

1. Para poder solicitar la adopción del Acuerdo Conclusivo el contribuyente debe estar tolerando un acto de fiscalización, ya sea visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica, por lo que la condición temporal de la figura reside en que se podrá invocar desde la notificación del acto que da origen a las facultades de comprobación y hasta antes de la notificación de la determinante de crédito.
2. La comunicación entre las partes durante el procedimiento de los Acuerdos Conclusivos será principalmente por escrito y por medio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y excepcionalmente en persona a través de las mesas de trabajo. En tanto que los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias se caracterizan por procesos de comunicación presenciales por lo que tenemos una condición atípica en los Acuerdos Conclusivos, sin embargo esta comunicación escrita apoyada por los plazos

legales no entorpece la dinámica para lograr el consenso.

3. La intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es el medio que establece la ley para generar un estado de equidad entre la autoridad fiscal y el contribuyente, ya que se dota a la Procuraduría con la naturaleza de ombudsman. Así, la participación de la Procuraduría es en calidad de intermediario en las negociaciones de las partes, vigilante del cumplimiento de la norma, y protector del interés recaudatorio del Estado y de los Derechos Humanos del contribuyente.
4. Después de la implementación, los casos concretos del día a día y del análisis en el desarrollo de la figura la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente modificó su discurso. En un inicio establecía a los Acuerdos Conclusivos como un Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias y posteriormente lo consideró como un mecanismo alternativo de solución de

diferendos en las facultades de comprobación.

5. A raíz del cambio en la concepción de los Acuerdos Conclusivos por parte de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es que se considera a la determinante de crédito como el acto constitutivo de controversia, en tanto que los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora son los diferendos materia del Acuerdo Conclusivo.
6. Los Mecanismo Alternativos de Solución de Controversias poseen 3 características que les resultan imprescindibles. 1) Que previenen la controversia, 2) que solucionan anticipadamente la controversia y 3) que se pueden instaurar de forma alterna o paralela al proceso jurisdiccional. Mientras que los Acuerdos Conclusivos solo pueden evitar la controversia sin poder cumplimentar con las otras 2 características, ya que por disposición legal los Acuerdos Conclusivos no se pueden solicitar una vez emitida y notificada la determinante de crédito. De igual forma, se

identifica que los Conclusivos no son compatibles con los recursos o procesos jurisdiccionales que pueden invocar los contribuyentes.

7. Los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias son flexibles, dinámicos, no siguen un procedimiento preestablecido, y se basan en la buena fe de las partes y en su intención de solucionar la controversia. Los Acuerdos Conclusivos tienen un procedimiento establecido en su reglamentación, con poco margen para modificaciones y con un dinamismo impulsado por términos que de no cumplirse influyen en la solución de la controversia.
8. El esquema de comunicación y negociación de los Acuerdos Conclusivos pretende ser de ganar-ganar, es decir que la solución proporcione beneficios importantes a ambas partes y que ninguna considere que ha sido perjudicada, lo cual se logra si la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es adecuada y oportuna.

9. Ante los Acuerdos Conclusivos no procede ningún medio de impugnación, salvo que la autoridad fiscal compruebe que se expusieron hechos y documentos falsos o alterados, situación que permite instaurar el juicio de lesividad.
10. Los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias concluyen con la suscripción del acuerdo final el cual es un medio probatorio de la existencia del consenso que pone fin a la controversia. Así, la suscripción del Acuerdo Conclusivo pone fin al diferendo que originó la calificación de la autoridad fiscal durante la auditoría, con lo cual se dan por concluidas las facultades de comprobación sin que la autoridad pueda ejercerlas nuevamente por el mismo ejercicio y concepto o ejercer otro tipo de acciones relacionadas con ese asunto.
11. A través de la adopción del Acuerdo Conclusivo el contribuyente regulariza su situación fiscal con la ventaja de obtener mayor seguridad y certidumbre jurídica además del beneficio económico de la

condonación de multas. La regularización fiscal y la condonación de multas pueden ser el motivo para adoptar el Acuerdo Conclusivo lo cual se tiene que expresar en la solicitud que se presenta ante Prodecon.

12. Los Acuerdos Conclusivos son un instrumento de concertación en la discrepancia de criterios vinculados con la determinación y cumplimiento de la obligación fiscal entre la autoridad revisora y el contribuyente a través de un procedimiento regulado por la ley, en el cual el intermediario de la negociación es el ombudsman fiscal. Con lo que el contribuyente tiene la oportunidad de regularizar su situación fiscal sin que tenga que pagar multas, salvo que no sea la primera ocasión, caso en el que solo tendrá como beneficio que el monto de la multa sea del veinte por ciento del crédito fiscal determinado.

BIBLIOGRAFÍA.

Álvarez Icaza Longoria, Emilio, “Situación de los organismos públicos de Derechos Humanos de las Entidades Federativas”, en Ibáñez, José y Salcedo, Sandra (coords.), *Ombudsman: Asignatura pendiente en México*, México, Universidad Iberoamericana, 2013.

Álvarez Villagómez, Juan, *Prodecon el defensor fiscal del contribuyente. Una revisión sobre el acceso a la justicia fiscal en México*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2013.

Baqueiro Rojas, Edgar y Buenrostro Báez, Rosalía, *Derecho civil. Introducción y personas*, México, Oxford University Press, 2009.

Bejarano Sánchez, Manuel, *Obligaciones Civiles*, 6ª. Ed., México, Oxford University Press, 2010.

Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “El reconocimiento y tutela de los Derechos Humanos de los contribuyentes”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, México, IJ-UNAM, 2014.

Castañeda, Mireya, *La protección no jurisdiccional de los Derechos Humanos en México*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2011.

Cornelio Landero, Eglá, “Mecanismos Alternativos de solución de Controversias en México.”, en Islas Colín, Alfredo y Cornelio Landero, Eglá (coords.), *Mediación y Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2014.

Cornelio Landero, Eglá y Cornelio Landero, Rosa, “Conflictos y comunicación como elementos de la negociación en las organizaciones”, en Islas Colín, Alfredo y Cornelio Landero, Eglá (coords.), *Mediación y Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2014.

De la Garza, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, 28^a ed., México, Porrúa, 2008.

Delgadillo Gutiérrez, Luis, *Principios de Derecho Tributario*, 4^o edición, México, ed. Limusa, 2003.

Domínguez Crespo, Cesar, “Derechos Humanos y Derecho Presupuestal”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, México, IJ-UNAM, 2014.

Fraga Mouret, Gabino, *Derecho Administrativo*, 48^a. Ed., México, Porrúa, 2015.

García López-Guerrero, Luis, *Derechos de los Contribuyentes*, 2^o edición, México, IIJ-UNAM, 2001.

Gómez Lara, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, 10^a ed., México, Oxford University Press, 2004.

González Galindo, Gustavo, *Derecho Contributivo Mexicano*, México, Porrúa, 2014.

Gorjón, Francisco, “De la instrumentalización a la científicidad de la mediación y de los métodos alternos de solución de conflictos”, en Gorjón, Francisco y Pesqueira Leal, Jorge (coords.), *La ciencia de la mediación*, México, ed. Tirant lo Blanch, 2015.

Jiménez, Arturo, *Acuerdos Conclusivos, en materia fiscal*, México, Tax editores unidos, 2014.

Mejía López, Francisco, “Mediar y conciliar ¿son lo mismo?”, en Islas Colín, Alfredo y Cornelio Landero, Eglá (coords), en Islas Colín, Alfredo y Cornelio Landero, Eglá (coords.), *Mediación y Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2014.

Narváez Hernández, José, *Breve Historia del Ombudsman en México*, México, Porrúa, 2006.

Ovalle Favela, José, *Teoría general del proceso*, 6ª ed., México, Oxford University Press, 2005.

Pacheco Pulido, Guillermo, *Mediación cultura de la paz*, México, Porrúa, 2004.

Peña Gonzales, Oscar, *Mediación y conciliación extrajudicial, medios alternos solución de conflictos*, México, Flores Editor y Distribuidor, 2010.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Acuerdos conclusivos primer medio alternativo de solución de controversia en auditorías fiscales*, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente número XIV, México, PRODECON, 2014.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, PRODECON.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *La naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman (el papel de los*

Defensores no jurisdiccionales de derechos, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, PRODECON.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Manual del docente para la asignatura los Derechos de los contribuyentes y su defensa*, 2° edición, México, PRODECON, 2014.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Memorias del Foro: Acuerdos Conclusivos, 6 meses de experiencias y resultados*, México, PRODECON, 2014.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Memorias del foro: Acuerdos Conclusivos, solución anticipada de procedimientos de fiscalización*, México, PRODECON, 2013.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Panorama de la situación actual de los contribuyentes en México*, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, PRODECON.

Ríos Granados, Gabriela, "Derechos Humanos de los Contribuyentes a la luz, del artículo 31, fracción constitucional, y de las convenciones

internacionales sobre Derechos Humanos”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, IJ-UNAM, 2014.

Rodríguez, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford University Press, 2011.

Victoria Maldonado, Héctor, *Sujetos y responsabilidades tributarias en México*, México, Porrúa, 2011.

Legislación vigente.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Civil Federal.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del
Contribuyente.

Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del
Contribuyente.

Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones
sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del
Contribuyente.

Cibergrafía.

Bernal Ladrón de Guevara, Diana et al., *Acuerdos
Conclusivos: primer medio alternativo de solución de
controversias en materia tributaria*,
<http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/acuerdo>

sconclusivosprimermedioalternativodesoluciondecontroversias.pdf.

Criterios normativos, sustantivos, jurisdiccionales y obtenidos en recursos de revocación

<http://www.gob.mx/prodecon/documentos/marco-normativo-26272>

Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

<http://www.cndh.org.mx/Antecedentes>

Diccionario de la Lengua Española

<http://dle.rae.es/?id=26t9lcH>

Sainz Orantes, Manuel, “Acuerdos conclusivos en Materia Tributaria”, Fiscoactualidades, México, número 2, enero de 2014, <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/01/Fisco-enero-2014-02.pdf>.