

Guadalupe Lorena
Isidoro Cuevas*
Fabiola
Dorantes Miranda**

*Los Acuerdos
Conclusivos como único
medio alternativo de
solución de conflictos en
materia fiscal en México*

Resumen

El tema de la mediación, no sólo se circunscribe a la solución de conflictos; en materia fiscal significa también una forma de agilizar los procesos de recaudación del sistema tributario del cual se sostiene la actividad del Estado. En nuestro país, hasta este momento el único medio para llevarla a cabo recae en los Acuerdos Conclusivos que se tramitan ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Así, el presente artículo aborda un análisis que va, desde algunos antecedentes de la mediación, el papel fundamental de la PRODECON en la defensa de los derechos del contribuyente, hasta las ventajas y las desventajas de suscribir estos Acuerdos. En tal sentido es de destacar, que se trata de un estudio teórico pero con opiniones y fines prácticos para su implementación.

Abstract

The topic of mediation not only it circumscribes to conflict resolution; In fiscal matters also means a way of streamlining the processes of collection of the tax system which sustains the activity of the State. In our country, until now the only means to carry it out rests with the Conclusive Agreements that are processed before the Taxpayer's Advocacy office. Thus, this article approaches an analysis that, from some background of the mediation, the fundamental role of PRODECON in the defense of Taxpayer Rights, to the advantages and disadvantages of subscribing these agreements. In this sense, it should be noted that this is a theoretical study but with opinions and practical purposes for its implementation.

Sumario: Introducción / I. Antecedentes / II. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como *ombudsman* en materia fiscal / III. Los Acuerdos Conclusivos como único mecanismo alterno de solución de conflictos en materia fiscal en México / IV. Conclusiones / Fuentes de consulta

* Lic. en Derecho por la Universidad Autónoma Metropolitana y Especialista en Derecho Fiscal por la UNAM.

** Lic. en Derecho por la Facultad de Estudios Superiores Aragón, UNAM y Especialista en Derecho Fiscal por la Antigua Escuela Nacional de Jurisprudencia, UNAM.

Introducción

Para una mejor comprensión del tema y evitar un estudio aislado es que esta investigación se estructura en tres apartados: el primero aborda las generalidades de la justicia alternativa comenzando por cuestiones básicas conceptuales que dan una aproximación al tema toral, la materia fiscal; a este respecto describiremos los antecedentes y un breve estudio de los medios de defensa tradicionales jurisdiccionales y no jurisdiccionales en la materia.

El segundo apartado está dedicado al estudio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). Comenzamos con algunos datos importantes de los orígenes del *ombudsman* en Suecia para luego explicar lo referente al caso mexicano. En este apartado también se mencionan los derechos humanos del contribuyente y se enuncia el papel de la Procuraduría como defensora de estos derechos y el actual papel que desempeña en la mediación fiscal en México.

En el tercer apartado centramos nuestra atención en la figura de los *Acuerdos Conclusivos*, tema poco estudiado por la doctrina mexicana pero cuyo estudio es fundamental, sobre todo para quienes se dedican al litigio en materia fiscal, ya que es considerado como el único medio de defensa alternativo, es decir, distinto a los medios jurisdiccionales tradicionales, con el que cuenta el contribuyente. En tal sentido, y al ser el tema medular de esta investigación, abordamos: su naturaleza jurídica, fundamentos, procedimiento para adoptarlo, así como las ventajas y desventajas en relación con otros medios de defensa en materia fiscal.

Por último, a manera de conclusiones, se muestran algunas consideraciones de las autoras en donde se destacan, entre otros aspectos, las bondades de la mediación fiscal, pero en un sentido objetivo y las implicaciones de llevarla a la práctica a través de la suscripción de un acuerdo conclusivo.

I. Antecedentes

Históricamente el manejo de conflictos en las sociedades ha respondido a dos modelos, aparentemente excluyentes y en ocasiones complementarios. En uno, quienes tienen el conflicto lo manejan por sí mismos. En el otro una autoridad resuelve los conflictos.

Luis Miguel Díaz.¹

¹ Luis Miguel Díaz, “¿Artículo 17 de la Constitución como opción al orden jurídico?”, en: Anuario Mexicano de Derecho Internacional, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, versión electrónica ISSN: 24487872. Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-internacional/article/view/304/532> [15-02-2017].

I.1. Nociones básicas de la resolución de conflictos

Tradicional o históricamente, como nos ilustra Luis Miguel Díaz, han existido dos formas de solucionar los conflictos entre dos o más partes. Para comprender mejor el presente estudio, consideramos como punto de partida, dar algunas aproximaciones a los elementos antes mencionados, es decir, enunciar de manera genérica, nociones básicas como el conflicto y sus formas de solución, a saber, la autocomposición y la heterocomposición.

Etimológicamente, la palabra conflicto proviene del latín *conflictus* y es definido por la Real Academia Española como: “combate, lucha, pelea, enfrentamiento armado, apuro, situación desgraciada y de difícil salida, problema, cuestión materia de discusión”, etcétera.² Un conflicto es algo que sin duda, es una connotación negativa porque se presenta una diferencia de intereses entre dos o más partes, lo cual es común en una sociedad, pues sus integrantes son diversos; en ideas, intereses, comportamiento, situaciones económicas, sociales, psicológicas y políticas, por mencionar algunos aspectos.

En ese sentido, puede entenderse lo que precisa Josep Redorta³ cuando se refiere al conflicto como una estructura compleja, pues, atendiendo a la diversidad de los seres humanos, hay también diversos tipos de conflictos y diversas maneras de estudiarlos.

Ahora bien, sin pretender dar un concepto específico del *conflicto*, sino sólo una aproximación para efectos prácticos de este trabajo, entenderemos por tal, a toda situación de incompatibilidad entre partes dirigida hacia una misma situación u objeto. Para nuestro caso, las partes serían la autoridad fiscal y el contribuyente, cuya incompatibilidad de intereses recae en la potestad de cobro de la primera, así como en las obligaciones y los derechos de los últimos.

En cuanto a las formas de solucionar los conflictos, encontramos la autocomposición y la heterocomposición; en la primera, las propias partes son las que encuentran la solución al conflicto, mientras que en la segunda, la solución viene dada de un agente externo a éste, es decir, un sujeto distinto a las partes es quien resolverá de manera imparcial la controversia.

Estas formas autocompositivas y heterocompositivas constituyen dos grandes líneas de intervención en los conflictos,⁴ las cuales se describen en el Diagrama 1.

I.2 Medios tradicionales de defensa en materia fiscal

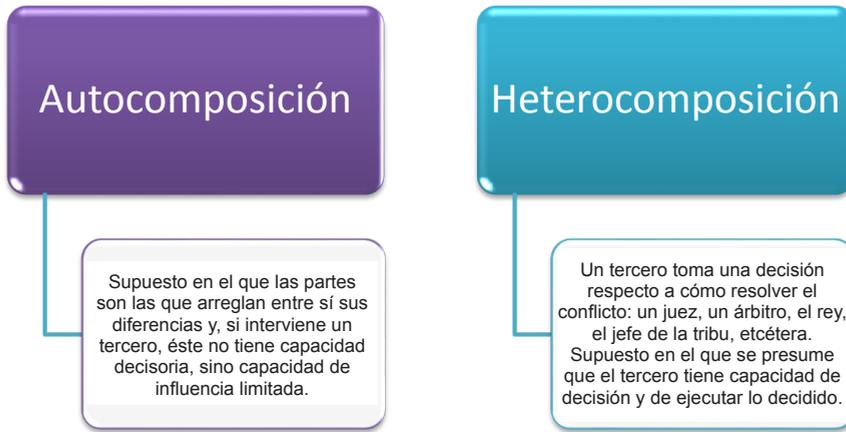
Nos referimos al conjunto de medios legales de defensa que los particulares tienen frente a los actos de autoridad en materia fiscal. Estos medios tienen un fin primordial y hay en su razón, a decir del jurista Raúl Rodríguez Lobato, cuando:

² RAE. Voz: Conflicto. En línea: <http://dle.rae.es/?id=AGHyxGk> [15-02-2017].

³ Josep Redorta, *Cómo analizar los conflictos: la tipología de conflictos como herramienta de mediación*. Madrid, Paidós, 2011. p. 30, y ss.

⁴ *Ibidem*, p. 38.

Diagrama 1. Líneas de intervención en los conflictos.



Fuente: Elaboración propia con información de: REDORTA, Josep. *Cómo analizar los conflictos: la tipología de conflictos como herramienta de mediación*. Madrid, Paidós, 2011. Pág. 38

[...] en un Estado de Derecho, es imperativo que exista un control de legalidad sobre los actos de la autoridad administrativa a fin de que se encuentren en consonancia con las leyes que los rigen y permita a los particulares, cuyos intereses puedan resultar lesionados por las violaciones que a las mismas se cometan, tener una adecuada protección.⁵

En ese sentido, los medios de defensa fiscal, son un derecho que tienen todos los contribuyentes a fin de echar a andar la maquinaria (por llamarle de algún modo) tanto administrativa como jurisdiccional, para que no se vean afectados en su esfera jurídica y que ello se traduzca en un perjuicio a su persona o a su patrimonio, que puede ser, desde una multa por incumplimiento de alguna obligación de carácter formal, hasta la determinación de una carga que exceda a su capacidad contributiva fijada por las autoridades fiscales en ejercicio de su potestad de imperio.

Dentro de estos medios tradicionales ubicamos los siguientes recursos: el juicio contencioso administrativo o juicio de nulidad y, en su caso, el juicio de amparo, en sus dos aspectos, directo e indirecto.

En el caso de los recursos, estos son conocidos como medios de impugnación lineales, puesto que se interponen ante el área contenciosa de la misma autoridad administrativa o ante su superior jerárquico. Por su parte, la destacada fiscalista Alil Álvarez Alcalá, señala que el juicio de nulidad o juicio contencioso administrativo,

⁵ Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2012, p. 249.

es un procedimiento triangular en el que interviene un tercero para emitir su resolución,⁶ lo mismo sucede con el juicio de amparo.

En materia fiscal, encontramos dos recursos, la *revocación* y la *inconformidad*. El recurso de revocación encuentra su fundamento en el Código Fiscal de la Federación, artículo 116 y subsecuentes relativos y aplicables. Dicho recurso procede contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, tal es el caso de las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, que nieguen la devolución de cantidades en caso de que procedan conforme a la ley; contra las resoluciones que dicten las autoridades aduaneras; contra cualquier resolución definitiva que cause agravios al particular en materia fiscal; contra actos de autoridad que exijan el pago de créditos fiscales extinguidos o que su monto real sea inferior al exigido o cuando el procedimiento administrativo no se ajuste a lo previsto en la ley; o que afecten el interés jurídico de terceros.

En el caso de los organismos fiscales autónomos, el recurso de inconformidad encuentra su fundamento en el artículo 294 de la Ley del Seguro Social y es procedente cuando los patrones, algún otro sujeto obligado, los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnable algún acto definitivo del Instituto.

Este recurso también encuentra fundamento en el artículo 54 de la Ley del IN-FONAVIT y procederá cuando las empresas, los trabajadores o sus beneficiarios se vean afectados en su inscripción al Instituto, en su derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, y en general, por cualquier otro acto que lesione los derechos de los trabajadores inscritos, beneficiarios o patrones.

Ahora bien, una particularidad de los recursos es su naturaleza optativa, es decir, el contribuyente no está obligado a agotarlos antes de acudir a la sede jurisdiccional, lo cual representa un beneficio para los interesados, puesto que, como mencionamos líneas arriba, éstos son lineales, es decir, se presentan ante la misma autoridad que los emitió; razón por la que su eficacia puede verse limitada, pues debe ser la propia autoridad emisora la que revoque su acto en un reconocimiento de ilegalidad del mismo o de violación a los derechos de los contribuyentes.

Contrario a esto, en la actualidad la ventaja que precede a este recurso, es que durante su tramitación, el contribuyente no estará obligado a garantizar el adeudo fiscal hasta en tanto no se resuelva sobre su legalidad. También pudiéramos considerar como posible ventaja que, si se soluciona el conflicto a través del recurso, el particular ya no tendría que acudir a la sede jurisdiccional, de ahí entonces, que se tenga a estos recursos como un medio auxiliar en la impartición de justicia en materia fiscal.

Por lo anterior, es posible aseverar que:

[...] el recurso administrativo es una defensa de los intereses del promovente ante el Estado, por lo que no se trata de un litigio de partes en pugna. Es decir, se trata de una instancia que según lo define Emilio Margáin Ma-

⁶ Alil Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, 2ª. ed., México, Oxford, 2015, p. 149.

nautou, el particular agota dentro de un procedimiento sin que esta situación necesariamente constituya una acción jurisdiccional.⁷

Ahora bien, en cuanto a los medios jurisdiccionales de defensa de los contribuyentes, encontramos el juicio contencioso administrativo o juicio de nulidad que se puede definir como:

[...] un procedimiento jurisdiccional que resuelve una contienda administrativa suscitada entre el Estado y los gobernados, por actos, procedimientos o resoluciones, que lesionan o afectan su esfera jurídica y que irremisiblemente, debe ser sometida al entorno de un tercero para que con apego a las leyes, dé la razón a quien le asista.⁸

En ese sentido, de acuerdo a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en su artículo 2o., el juicio contencioso administrativo a nivel federal, procederá contra las resoluciones administrativas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, así como contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión al primer acto de aplicación.

Por lo que hace al juicio de amparo, podemos decir que se trata de un “medio de protección de las garantías individuales por actos, resoluciones o leyes de las autoridades que los puedan afectar”.⁹ El fundamento del juicio de amparo lo encontramos en nuestro ordenamiento fundamental en sus artículos 104 y 107, tomando en cuenta que se puede estar ante juicios de amparo directo o indirecto.

Álvarez Alcalá señala que “el objetivo del amparo fiscal es proteger al contribuyente contra las contribuciones que no cumplen con los Derechos Humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales”.¹⁰ Por lo anterior, es que la misma autora precisa que el contribuyente puede recurrir al juicio de amparo con base en cualquiera de los derechos humanos que prevén, tanto la Constitución, como los tratados internacionales y, en específico, los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV de nuestro ordenamiento fundamental, pero previo agotamiento de los medios o recursos ordinarios que la ley disponga para la protección de dichos derechos con carácter obligatorio.

1.3 Medios de defensa no jurisdiccionales en materia fiscal hasta 2013

El artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, dispone que: “Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que proce-

⁷ Carlos Alberto Ortega Carreón, *Derecho procesal fiscal*, México, Porrúa, 2007, p. 4.

⁸ *Ibidem*, p. 199.

⁹ Octavio A. Orellana Wiarco, *Derecho procesal fiscal. Guía de estudio*, México, Porrúa, 2007, p. 231.

¹⁰ Alil Álvarez Alcalá, *op. cit.*, p. 171.

dan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales [...]”¹¹ En ese tenor, el contribuyente no sólo cuenta con los medios de defensa jurisdiccionales arriba estudiados; también cuenta con otros medios que, aunque de carácter no jurisdiccional o no contencioso, también se encaminan a la solución de diferendos entre la autoridad fiscal y los pagadores de impuestos, es el caso del mencionado en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a saber, la queja o reclamación.

1.3.1. Queja o reclamación

Esta figura es de naturaleza no contenciosa, se tramita ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y tiene por objeto conocer e investigar los actos de la autoridad fiscal que los contribuyentes estimen violatorios de sus derechos con el fin de que la primera desista de tales actos y, en su caso, se les restituya en el goce de sus derechos vulnerados; lo anterior también para evitar actos que redunden en responsabilidad administrativa y, por ende, en un perjuicio mayor de los contribuyentes.¹²

La figura de la queja o reclamación, que aún se encuentra vigente, constituye un medio a través del cual el contribuyente puede expresar las desavenencias en la actuación de la autoridad hacendaria, para que la Procuraduría las analice de manera imparcial y en su caso, poder emitir una recomendación si lo considera pertinente.¹³

Los aspectos positivos de esta figura radican en su gratuidad e inmediatez, además de que los actos que pueden ser objeto de ésta, no necesitan ser actos definitivos de la autoridad fiscal. El resultado de una queja o reclamación es una recomendación pública emitida por la PRODECON en donde se precisen las medidas correctivas que deben ser acatadas por la autoridad para el caso de que se trate.

Respecto de este medio no jurisdiccional, la propia Procuraduría considera que presenta inconvenientes o limitaciones, en el sentido de que, cuando el contribuyente se duele de hechos u omisiones en los procesos de fiscalización, específicamente auditorías o revisiones fiscales, y se emite una recomendación, las autoridades revisoras se muestran reticentes a acatarla y, por tanto, a cambiar el sentido de sus apreciaciones o calificaciones en este tipo de procedimientos;¹⁴ haciendo infructuosa la *causa petendi*.

¹¹ Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes. Texto vigente, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf> [14-03-2017].

¹² Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. *DOF*, 27 de mayo de 2014, Texto vigente, disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-LineamientosAtribucionesSustantivasProdecon.pdf> [14-03-2017].

¹³ Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara y Verónica Nava, *Principales problemas de los contribuyentes en el acceso a la justicia fiscal*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, p. 3.

¹⁴ *Idem*.

En este caso, puede hablarse de un ejercicio unilateral por parte de la PRODECON y al ser las revisiones o auditorías un ejercicio con el mismo carácter, es más complejo que las recomendaciones de la Procuraduría den los frutos esperados.¹⁵

Aunado a estas limitaciones, la interposición de la queja o reclamación no tiene efecto procesal alguno en las partes, dado que no interrumpe plazos, no crea ni extingue derechos y obligaciones; en otras palabras, no constituye una instancia procesal dentro de los procedimientos fiscales o administrativos jurisdiccionales. Por lo anterior, esta figura se encuentra en situación similar a la utilidad de los recursos administrativos, pues difícilmente la autoridad emisora del acto que causa molestia en el contribuyente cambiará el sentido de su acto.

I.4. La reforma hacendaría de 2014. Introducción de la justicia alternativa en materia fiscal

En el artículo 17 constitucional párrafo cuarto, encontramos el tema de la justicia alternativa, disponiendo que las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias.

En atención a ello es que otras materias como: penal, civil, familiar o laboral, se han adelantado en la implementación de mecanismos alternos de solución de conflictos (MASC), mismos que “han cobrado una vitalidad y renovación importante en el campo del derecho a raíz de que se ha popularizado el empleo de la mediación como una forma diferente a la conciliación, el arbitraje y la transacción”.¹⁶ En ese sentido, es que el uso de los MASC se va haciendo cada vez más necesario en todas las áreas del derecho, incluyendo la fiscal.

En esta última, solamente existían los medios de defensa a los que nos referimos anteriormente; sin embargo, en atención al mandamiento constitucional referido y con impulso de la PRODECON, el 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo federal presentó una propuesta de Reforma hacendaria que acogió varias modificaciones a distintas leyes, entre ellas al Código Fiscal de la Federación.

De la reforma a este ordenamiento se destaca la introducción, en el título III “De las facultades de las autoridades fiscales”, del capítulo II “De los Acuerdos Conclusivos”, en donde se adicionaron los artículos 69-C, 69-D, 69-E, 69-F, 69-G y 69-H, mismos que, de acuerdo al boletín 052/2013 emitido por la PRODECON el 9 de septiembre de 2013,¹⁷ a través de estos se reconoce la importancia de los derechos del

¹⁵ Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, Israel Santos Flores, *et. al.*, *Acuerdos conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, p. 5.

¹⁶ Luis Figueroa Díaz, “La enseñanza del derecho y los medios alternos de solución de controversias”, en: *Alegatos*, núm. 73, México, septiembre/diciembre de 2010, p. 789.

¹⁷ Boletín 052/2013. Acuerdos conclusivos en auditorías e inmovilización de cuentas bancarias: temas que posicionan los derechos de los contribuyentes en la reforma fiscal presentada por el Ejecutivo, 9 de septiembre de 2013, Documento disponible en línea: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/bolitin_prensa/2013/Boletin52.pdf [18-02-2017].

contribuyente y en atención a ello se introduce este nuevo procedimiento en materia fiscal denominado “Acuerdos Conclusivos”, que son aplicables en el ámbito federal.

II. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como *ombudsman* en materia fiscal

[...] *el fin último de los derechos fundamentales es asegurar la dignidad humana.*

Robert Alexy

II.1. Origen del *ombudsman*

La palabra *ombudsman* es un término escandinavo que se traduce como “defensor del pueblo”. Gramaticalmente su traducción se estructura de dos voces: “*ombuds*” que quiere decir mediador o intermediario y “*man*” hombre. Diversos autores lo han traducido como “aquél que habla por voz de otro”.

La institución del *ombudsman* tiene su origen en Suecia, aproximadamente en el siglo XVI “en cuyas postrimerías apareció el *Konungens Högste Ombudsmän* (Procurador Supremo de la Corona) encargado de supervisar la legalidad de los actos de los funcionarios públicos”.¹⁸

La figura del *ombudsman* fue evolucionando en Suecia y posteriormente se universalizó, de esa forma, el segundo país en adoptar dicha figura fue Finlandia; después de la Segunda Guerra Mundial fue adoptada por Noruega y Dinamarca; posteriormente la asimilaron Nueva Zelanda, Israel, Portugal, España y México, entre otros países. Cada uno de ellos, la ha introducido a su sistema jurídico alternativo con sus propias particularidades, pero conservando los rasgos fundamentales de su origen, como: la protección de los derechos humanos y ser un órgano apolítico desvinculado de la vigilancia del poder público.¹⁹

Actualmente en México, esta institución recae en la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH) a nivel federal y en la Comisión de Derechos Humanos de la Ciudad de México en el ámbito local, en tal sentido, cada entidad federativa cuenta con su propio *ombudsman* local.

¹⁸ Víctor Fairén Guillén, *El defensor del pueblo; ombudsman*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1982, p. 35, Cit. por: Jorge Fernández Ruíz, en: “Derechos humanos y *ombudsman* en México”, Artículo del Acervo electrónico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en línea: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/883/14.pdf> [20-02-2017].

¹⁹ En algunos casos el titular del *ombudsman* es nombrado por el órgano legislativo, en otros por el titular del órgano ejecutivo o por ambos, sin embargo, lo importante es que tiene carácter autónomo, lo que le permite emitir resoluciones sin instrucción ni consigna para cada caso específico. Cfr. Jorge Fernández Ruíz, en: “Derechos humanos y *ombudsman* en México”, Artículo del Acervo electrónico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en línea: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/883/14.pdf> [20-02-2017]

En la estructura mexicana, la CNDH funge como segunda instancia, pues la primera está a cargo de los organismos públicos, creados por el Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados para la protección de los derechos humanos, quienes conocen de quejas en contra de actos u omisiones administrativas cometidas por autoridades o servidores públicos.²⁰

II.2. La PRODECON y su función en cuanto a los derechos humanos de los contribuyentes

La reforma Constitucional en materia de derechos humanos del 10 de junio de 2011 “tiene profundas implicaciones en el sistema jurídico mexicano, pues constituye, sin duda, un cambio de paradigma, [que se traduce en] un nuevo modelo de tutela de los derechos del gobernado en el México contemporáneo”.²¹

A partir de la reforma en comento, estos derechos adquirieron especial relevancia, pues se amplió su protección a través del principio *pro persona*, el control de convencionalidad y el control difuso de la Constitución. De esta manera, en el artículo 1o., párrafo tercero de nuestro ordenamiento fundamental, se establece la obligación de todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Ahora bien, en materia tributaria, se ha discutido si los contribuyentes cuentan con los derechos humanos que se encuentran en la Constitución. En sentido estricto, por mandato constitucional previsto en el artículo 31, fracción IV, todos los mexicanos estamos obligados a contribuir, lo cual nos convierte en sujetos pasivos de la obligación tributaria, comúnmente conocidos como contribuyentes; por ende, podemos aseverar que efectivamente los contribuyentes gozan de los derechos y garantías para su protección, previstas en el propio texto Constitucional y los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte.

Es preciso apuntar que no se puede hablar de contribuyentes como única categoría, por el contrario, de acuerdo a la legislación fiscal, en específico en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 1o., se establecen diversas categorías de contribuyentes, a saber: personas físicas nacionales o extranjeras y personas morales, igualmente, nacionales o extranjeras, y dentro de éstas hay subcategorías que corresponden al régimen conforme al cual tributan. No obstante, para efectos del presente trabajo, estudiaremos los derechos humanos comunes a los contribuyentes con independencia del tipo de que se trate o del régimen al que pertenezcan.

La doctrina, aunque poca en el tema de derechos humanos de los contribuyentes, es unánime. Sin embargo, un aspecto importante por resaltar es que, algunos exper-

²⁰ *Idem.*

²¹ “Derechos Humanos de los Contribuyentes”, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Documento disponible en línea: file:///C:/Users/Lorena%20isidoro/Downloads/DerechosHumanosdelosContribuyentes(fac%C3%ADculo).pdf [20-012-2017].

tos en la materia,²² equiparan los derechos humanos de los contribuyentes con los principios rectores de las contribuciones, los cuales han sido estudiados e introducidos en la doctrina desde el siglo XVIII con Adam Smith.

Lo cierto es que estos principios, contemplados expresamente en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), se establecieron como máximas, cuyo fin es la protección de los contribuyentes, pues no basta con que una contribución esté prevista en una norma, sino que debe atender a estos principios en tanto que el pago de contribuciones implica una afectación al patrimonio del sujeto pasivo, por lo que, si estos principios o máximas no se aplican, puede significar una afectación a la persona y a su dignidad humana en su caso, y es en donde se considera la participación inminente de los derechos humanos que también se encuentran en la Constitución, aunque de manera implícita en algunos casos, y expresa en otros a lo largo del texto constitucional, pero que son aplicables a los contribuyentes, sobre todo cuando se trata de personas físicas.

Como mera mención, al no ser el objetivo principal de este trabajo se enuncian en la Tabla 1 algunos de estos derechos.

En el primer apartado del presente capítulo se señalaron algunos antecedentes importantes de la institución del *ombudsman*, en ese tenor, comentamos que la CN-

Tabla 1
Derechos humanos de los contribuyentes

| Derivados del artículo 31, fracción IV de la Constitución | Implícitos en el texto de la Constitución |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Legalidad • Equidad • Proporcionalidad • Territorialidad • Capacidad económica | <ul style="list-style-type: none"> • Seguridad o certidumbre jurídica • Debido proceso • Capacidad contributiva • No confiscatoriedad • No discriminación • Mínimo vital • Acceso a la justicia pronta, expedita e imparcial • Protección de la propiedad privada • Irretroactividad • Protección a la privacidad entre otros |

Fuente: Elaboración propia con base en el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

²² Tales como la doctora, Alil Álvarez Alcalá, y Gabriela Ríos Granados, y la maestra. Esmeralda Álvarez Ascencio entre otros expertos en la materia. En esa misma tónica se encuentran instituciones públicas y privadas que han hecho estudios al respecto como: la PRODECON y despachos privados como PWC, entre otros.

DH es el órgano que funge como tal en la protección de derechos humanos en general, en México. Ahora bien, tratándose de la materia fiscal, es la PRODECON la que funge como *ombudsman* de estos derechos.

Esta institución encuentra su fundamento en el artículo 102, apartado B, de la CPEUM, mismo que dispone que: “El Congreso de la Unión y las legislaturas de las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán organismos de protección de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano [...]”. El párrafo siguiente dispone que dichos organismos formularán recomendaciones públicas no vinculantes, por lo que, ante el incumplimiento de éstas, la autoridad a la que se dirigió la recomendación sólo tiene que fundamentar, motivar y hacer pública su negativa ante la Cámara de Senadores o, en su caso, ante la Comisión Permanente.

En ese orden de ideas es como surge la PRODECON, organismo que comenzó sus funciones el 1 de septiembre de 2011, después de casi siete años a partir de que se publicara, por primera vez, en el Código Fiscal de la Federación la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal, lo cual desde entonces, se encomendó a este órgano.²³

De acuerdo a su ley orgánica, en el artículo 2o, la PRODECON es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión; lo anterior para garantizar la autonomía de sus resoluciones y recomendaciones. Para esa misma finalidad, la Procuraduría se basa en ciertas acciones y principios, como la elaboración de su propio presupuesto de acuerdo a lo previsto en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, así como el ejercicio de su gasto y la gratuidad de los servicios que presta a los contribuyentes, los cuales se regirán por la probidad, honradez y profesionalismo de quienes los presten (Art. 3o. Ley Orgánica de la PRODECON).

Este organismo tiene como funciones o atribuciones sustantivas la prestación de los servicios de asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones, propuestas de modificaciones normativas y legales, identificación de problemas sistémicos, interpretación de disposiciones legales y emisión de recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias, en términos de su Ley Orgánica. Cabe destacar que todos los servicios que presta la PRODECON se realizan sin costo alguno para los solicitantes.²⁴

²³ ¿Qué es PRODECON? —Historia. Página oficial de la Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes. <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia> [2-02-2017].

²⁴ Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, “Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la PRODECON (1ª parte)”, Puntos finos, octubre de 2011.

II.3. La PRODECON como organismo de mediación en material fiscal en México

La materia fiscal en México, igual que otras materias como la penal, civil o familiar, muestra un problema de saturación en cuanto a la administración e impartición de justicia, por lo que, fue necesaria la creación de salas especializadas en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, (antes Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), debido a la gran diversidad de asuntos que se presentan.

En los últimos años se han llevado a cabo otras acciones, como la creación de modalidades de interposición del juicio contencioso administrativo, tal es el caso del juicio en la vía sumaria y el juicio en línea. No obstante, a pesar de que lo anterior es muestra de la intención por hacer más ágiles los procesos jurisdiccionales, en algunos casos, el engrose de los asuntos que se admiten a trámite, sigue siendo sustancioso y no en todos los casos es la mejor opción para un contribuyente, por lo cual, existe una inclinación cada vez mayor en cuanto a la solución de conflictos a través de la mediación.²⁵

Esta figura encuentra su fundamento en el artículo 17 de la CPEUM, relativo a los mecanismos alternativos de solución de controversias, los cuales deben ser previstos en las leyes. En nuestro caso, la especificidad y complejidad de la materia hicieron necesaria la creación de un organismo especializado en cuestiones fiscales, por lo anterior, este tipo de mediación se materializa a través de la PRODECON, cuyas funciones sustantivas se pueden englobar en dos grandes grupos: por un lado, la defensa de los derechos del contribuyente, que a su vez hace necesaria la existencia de mecanismos a través de los cuales puedan hacerse valer; y por otro lado, con apego a estos derechos, se encuentra la función de resolver controversias en materia fiscal, en un ámbito no jurisdiccional.

Lo anterior encuentra su fundamento legal en el Código Fiscal de la Federación, artículo 18-B que a la letra dispone:

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.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como 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.

²⁵ Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara y Verónica Nava, *Principales problemas de los contribuyentes* [...] op. cit., p. 3.

En síntesis, el papel de la PRODECON en la mediación, es el de fungir como mediadora entre la autoridad fiscal y el contribuyente, al mismo tiempo, fungir como defensora de estos últimos en atención a la naturaleza por la que fue creada. Ahora bien, en la tramitación de los Acuerdos Conclusivos se caracteriza por:

- Fungir como facilitadora, testigo y mediadora entre autoridad y contribuyente.
- Procurar intereses mutuos entre autoridad y contribuyente.
- Transparentar el procedimiento que se lleve a cabo para llegar a un acuerdo conclusivo.
- Garantizar el respeto a los derechos del contribuyente.²⁶

III. Los Acuerdos Conclusivos como único mecanismo alternativo de solución de conflictos en materia fiscal en México

Cuando cambian los paradigmas, el mundo mismo cambia con ellos

Thomas S. Khun

A partir de la inclusión en el Código Fiscal de la Federación del *Capítulo II. De los Acuerdos Conclusivos*, puede hablarse del inicio de la mediación fiscal en México. Dichos Acuerdos se incluyen en la legislación tributaria como un medio para arribar a la solución de conflictos de manera amistosa dentro de procedimientos de fiscalización.

Como antecedente de los Acuerdos Conclusivos tenemos la figura de la queja o reclamación que estudiamos anteriormente, de donde se deduce su poca, e incluso, nula efectividad. Ante esta situación, la PRODECON realizó un replanteamiento en el tema de los medios alternativos de solución de controversias en materia fiscal para crear uno con mayor efectividad, en donde se ejerciera un tipo de negociación entre el contribuyente y la autoridad en las revisiones y auditorías y ésta, tuviera una efectiva defensa de los derechos del contribuyente, es así como se pensó en los Acuerdos Conclusivos como un mecanismo idóneo para evitar y, en su caso, resolver controversias.

III.1. Naturaleza jurídica de los Acuerdos Conclusivos

De acuerdo con lo establecido por la PRODECON, los Acuerdos Conclusivos tienen el carácter de MASC, pues constituyen un medio alternativo y de carácter extraprocesal para dirimir controversias desde el procedimiento de fiscalización y hasta antes de su conclusión, evitando o tratando de evitar, de esta manera, la determinación de

²⁶ Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, Israel Santos Flores, *et. al.*, *Acuerdos conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias...* *op. cit.*, p. 6.

créditos fiscales, por lo cual es considerado un medio alternativo no jurisdiccional y anticipado de solución de controversias; hasta ahora, el único en su tipo en la materia fiscal.

Una característica importante de la mediación en esta materia, como en otras, son los principios por los que se rigen este tipo de procedimientos, a saber: flexibilidad, celeridad, inmediatez y sin mayores formalismos al estar ante la oportuna y legítima voluntad de las partes. Esto nos hace recordar lo dicho por el doctor Dorantes Tamayo, respecto a que “la suprema ley en los contratos es el acuerdo de voluntades (*duorum pluriumve in ídem placitum consensus*)”.²⁷

En ese sentido, la voluntad de las partes juega un papel determinante en la suscripción del Acuerdo y da pauta a los principios señalados, que pretenden el acceso a la justicia de manera pronta y expedita, fuera de una contienda jurisdiccional al margen de lo establecido en el artículo 17 de nuestro ordenamiento fundamental.

Los Acuerdos Conclusivos también tienen como finalidad la regulación de la situación fiscal del contribuyente. Para tal efecto, éste debe ponerse al corriente con todas las obligaciones que incumplió en algún momento y lo convirtió en un contribuyente moroso o irregular. Es importante considerar que, en ocasiones, los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones por falta de capacidad contributiva; sin embargo, es el menor número de casos, por el contrario, se ha estimado que el incumplimiento suele darse cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria considera que dichas obligaciones son injustas o no están apegadas a derecho.²⁸

Ante esta situación, uno de los objetivos que persigue el Acuerdo Conclusivo es relevar al contribuyente de esa irregularidad o incumplimiento, para lo cual éste ejerce un derecho de audiencia pues tiene la oportunidad de ser escuchado por la au-



Los Acuerdos Conclusivos también tienen como finalidad la regulación de la situación fiscal del contribuyente. Para tal efecto, éste debe ponerse al corriente con todas las obligaciones que incumplió en algún momento y lo convirtió en un contribuyente moroso o irregular.

²⁷ Luis Alfonso Dorantes Tamayo, *Teoría del proceso*, 8ª ed., México, Porrúa, 2002, p. 163.

²⁸ Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara y Verónica Nava, *Principales problemas de los contribuyentes* [...], *op. cit.*, p. 19.

toridad para que, de manera conjunta y consensuada, en la medida de lo posible, se llegue a un acuerdo en cuanto a sus obligaciones tributarias.

Se reitera que al ser un instrumento que se ubica dentro de la mediación, involucra la voluntad de ambas partes, es decir, tanto de la autoridad en el ejercicio de su potestad de cobro como del contribuyente en su calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria. Lo anterior ha sido cuestionado, pues se considera que la recaudación de impuestos, por parte de las autoridades que representan al Estado en el ejercicio de su soberanía y potestad de imperio, “es una obligación que no debe estar sujeta a negociación con el contribuyente”²⁹

No obstante lo anterior, y estando de acuerdo en que la recaudación de contribuciones es una potestad del Estado a través de sus autoridades competentes, consideramos que hay situaciones en las que ésta actúa sin tomar en cuenta elementos que llegan a ser perjudiciales para los contribuyentes o que hubo algún error en el procedimiento de revisión o fiscalización o al momento de determinar el monto a pagar y que redundan también en un perjuicio para éstos.

En tal sentido es que existen figuras como la condonación, pero que, dado su carácter discrecional, no son aplicables para todos, pero tampoco pueden sujetarse a un caso particular; otro ejemplo es la devolución del pago de lo indebido, la cual tiene que ser impulsada por el contribuyente ante la autoridad recaudadora para efectos de que se le devuelva lo que indebidamente pagó. Con esto, se pretende hacer referencia a que si bien la recaudación no es negociable, existen mecanismos que históricamente fueron creados para relevar al particular de su obligación de pago, ya sea total o parcialmente, por cuestiones de error (tanto del contribuyente como de la autoridad exactora), en atención a la capacidad contributiva del sujeto pasivo o por cuestiones en las que los principios rectores de las contribuciones no se cumplen a cabalidad, recordemos en este aspecto que las violaciones a los principios o derechos del contribuyente son el parteaguas y el motivo principal en los agravios en tratándose del Juicio de Amparo.

Así pues, consideramos que, al presentarse situaciones como las descritas en párrafos anteriores, la autoridad no debe actuar con una postura tajante, por el contrario, la flexibilización en procedimientos, como los Acuerdos Conclusivos, puede ser de gran utilidad, pues se rompería el paradigma de ganar-perder para dar pie al esquema de ganar-ganar³⁰ entre autoridad y contribuyente.

III.2. Fundamento de los Acuerdos Conclusivos

A. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

De manera general, la mediación tiene fundamento en el artículo 17 de la Constitución federal, referente al derecho humano de acceso a la justicia. Este precepto fue

²⁹ *Ibidem.* p. 13.

³⁰ *Ibidem.* p. 19.

objeto de reforma en junio de 2008 para elevar a rango constitucional la regulación de los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, enfocándose en la materia penal; sin embargo, con el paso de los años este tipo de mecanismos han ido adquiriendo vigencia en otras materias, tal es el caso de la mediación fiscal, la cual se lleva a cabo a través del único mecanismo alternativo hasta este momento en la materia, es decir, los Acuerdos Conclusivos.

B. En el Código Fiscal de la Federación

La mediación fiscal, y en específico, los Acuerdos Conclusivos se encuentran regulados en el Título III, Capítulo II, del Código Fiscal de la Federación. A manera de síntesis se presenta el Diagrama 2 en el que se enuncian los preceptos que regulan este mecanismo y sus etapas, las cuales serán descritas posteriormente.

C. En los Convenios de Colaboración en Materia Administrativa

La labor de recaudación (cobro) por parte de la federación, se ve favorecida con la suscripción de Acuerdos Conclusivos por parte de los contribuyentes respecto a impuestos federales; sin embargo, aquí es preciso mencionar sucintamente, que estas facultades se han delegado también a las entidades federativas y en su caso a sus municipios.

Diagrama 2
Contenido sintético del Título III, Capítulo II "De los Acuerdos Conclusivos"
previsto en el Código Fiscal de la Federación

| Artículo | Contenido sintético |
|--|---|
| 69-C  | <ul style="list-style-type: none"> • Solicitud de adopción del acuerdo conclusivo. |
| 69-D  | <ul style="list-style-type: none"> • Tramite del acuerdo conclusivo ante la PRODECON. |
| 69-E  | <ul style="list-style-type: none"> • Plazo que tiene la PRODECON para concluir el procedimiento. |
| 69-F  | <ul style="list-style-type: none"> • Plazos que suspenden el procedimiento del Acuerdo Conclusivo. |
| 69-G  | <ul style="list-style-type: none"> • Condonación de multas a los contribuyentes que suscriban un Acuerdo Conclusivo. |
| 69-H  | <ul style="list-style-type: none"> • Improcedencia de medios de defensa en contra del Acuerdo Conclusivo suscrito y excepción. |

Fuente: Elaboración propia con base en la compilación *Legislación Fiscal y Aduanera*, "Código Fiscal de la Federación", México, SHCP, SAT, Thomson Reuters, 2016, t. I.

En efecto, los artículos 25 y 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prevén la responsabilidad del Estado en el desarrollo nacional, con el fin de garantizar su sustentabilidad; esto incluye la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero, con el fin de influir favorablemente al sector económico.

En coadyuvancia con lo anterior, el 27 de diciembre de 1978, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación*, la Ley de Coordinación Fiscal, cuyo objeto es organizar el sistema fiscal de la Federación, con la participación de las entidades federativas, sus municipios y las entonces demarcaciones territoriales.

El artículo 13 del ordenamiento en cita, regula la coordinación de la Federación a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con las Entidades Federativas, otorgando facultades a éstas últimas para: i) la administración de ingresos federales, ii) las funciones referentes al Registro Federal de Contribuyentes, iii) recaudación, iv) fiscalización y v) administración.

Para esta labor de coordinación, es necesaria la suscripción de Acuerdos de Colaboración Administrativa, mismos que delimitan el cúmulo de facultades de cada Entidad, según corresponda, y en su caso, si éstas pueden ser delegadas a sus autoridades fiscales locales y/o autoridades fiscales municipales. Asimismo, se especifican los ingresos que serán materia de coordinación, así como aquellas percepciones que por dicha coordinación recibirán las entidades y/o sus municipios.

Cabe destacar que atendiendo al principio de publicidad, estos convenios son publicados en el *Diario Oficial de la Federación* y su vigencia se especificará en el propio convenio o, en su caso, a partir del día siguiente a su publicación.

No menos importante es mencionar que conforme al artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal, las entidades y los municipios adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, al ejercer las facultades respectivamente previstas en los convenios de colaboración administrativa, tendrán la naturaleza de autoridades fiscales federales; por ende, les serán aplicables lo concerniente a la legislación fiscal federal.

En ese tenor, los actos que emitan las entidades o los municipios como entes fiscales federales, podrán ser impugnados a través de los medios de defensa que las propias leyes fiscales federales establezcan. Esto nos regresa nuevamente al tema toral del presente artículo, en cuanto a los medios alternativos de solución de controversias, pues en este caso, dichas autoridades coordinadas, tendrán también la facultad de celebrar Acuerdos Conclusivos que eviten alguna controversia.

Lo anterior resulta muy conveniente, considerando la participación que estos entes coordinados tienen, respecto de aquellos impuestos que recauden, pues sin agotar un método heterocompositivo de solución de controversias, podrán conciliar con el contribuyente y en su caso, agotar la labor de recaudación encomendada.

A manera de ejemplo, se cita la fracción X de la cláusula octava del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal, que de manera expresa señala:

Tratándose de la administración de los ingresos federales coordinados y del ejercicio de las actividades a que se refieren las cláusulas novena, décima, décima primera, décima tercera, décima quinta y décima sexta del presente Convenio, en lo conducente, la entidad ejercerá las siguientes facultades:

[...]

X. En materia de Acuerdos Conclusivos, la entidad suscribirá dichos acuerdos y les dará la atención correspondiente en términos de lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, en relación con actos o resoluciones, emitidos en ejercicio de las facultades que le confiere este Convenio.

Desde esta perspectiva, aun cuando se puede considerar que los Acuerdos Conclusivos pueden ser suscritos por autoridades locales (Entidades federativas y/o Municipios), dicha facultad sólo puede ser acotada cuando estos entes actúan en Coordinación Fiscal con la Federación, siempre que esta facultad se encuentre prevista en el Acuerdo de Colaboración Administrativa correspondiente.

III.3. Procedimiento

El procedimiento para llevar un Acuerdo Conclusivo se encuentra detallado en el Código Fiscal de la Federación en los artículos 69-C, 69-D, 69-E, 69-F, 69-G y 69-H, (Diagrama 2).

Entrando a detalle, y de acuerdo en lo previsto en los numerales citados, observamos que se puede solicitar la adopción del Acuerdo Conclusivo a partir del inicio de facultades de comprobación y hasta antes de la notificación de determinación de un crédito fiscal, siempre que la autoridad revisora haya hecho una calificación de los hechos u omisiones. A continuación se describen las etapas para la suscripción de un Acuerdo Conclusivo.

- a) Se inicia con un escrito en el cual se señalan los hechos u omisiones con los que no esté de acuerdo el contribuyente y se adjuntan pruebas al respecto.
- b) El *ombudsman*, requerirá a la autoridad dentro del plazo de 20 días para que manifieste su aceptación o no en los términos en los cuales se plantea; dicha manifestación tiene que ser debidamente fundada y motivada. Expresará los términos en los que no se acepta y en los que procedería la adopción del Acuerdo. En caso de omisión, la autoridad se hará acreedora a una sanción de entre 5 y 10 días de salario mínimo general vigente.
- c) Con la contestación de la autoridad, se le dará parte al contribuyente, quien contará con un plazo de 5 días hábiles para manifestarse respecto a la aceptación o no de lo argumentado por la autoridad, para efecto de suscribir el Acuerdo Conclusivo dentro de los 20 días siguientes, con la condonación de multas al 100% por única ocasión.

- d) La PRODECON, contará con un plazo de 20 días a partir de que se notifique la respuesta de la autoridad fiscal para concluir el procedimiento, lo cual será notificado a las partes. Al concluirse el procedimiento con la suscripción de un acuerdo, éste debe firmarse por ambas partes así como por la mediadora, es decir, la Procuraduría, quien podrá dar seguimiento al cumplimiento de dicho Acuerdo a través de mesas de trabajo.

No se omite mencionar que el procedimiento de fiscalización queda suspendido a partir de la solicitud del Acuerdo Conclusivo y hasta la terminación de este procedimiento. Una vez que se adoptó el acuerdo, no procede medio de defensa alguno, en tal sentido, las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el Acuerdo Conclusivo, por tanto, tampoco procederá juicio de lesividad en su favor, salvo que compruebe que se trata de hechos falsos.

Ahora bien, la figura de la mediación fiscal a cargo de la Procuraduría, funge un papel determinante, en los diferentes momentos en los que da a conocer a cada una de las partes, respectivamente, su postura dentro del procedimiento; debiendo, primeramente velar que no haya violación a los derechos del contribuyente y posteriormente, verificará que los términos planteados por la autoridad hacendaria sean acordes a las disposiciones fiscales.

III.4. Ventajas y desventajas de los Acuerdos Conclusivos

Los MASC, pueden ser considerados, de manera general, mecanismos de gran ayuda en la impartición de justicia; sin embargo, no siempre atienden a su objetivo, al ser llevados a la práctica.

En el caso de los Acuerdos Conclusivos, se pueden destacar muchas de sus bondades; de manera enunciativa, más no limitativa, tenemos: i) evitar la determinación de un crédito fiscal exigible, ii) la condonación del 100% de las sanciones determinadas por incumplimiento a las disposiciones fiscales u omisión de pago (multas de fondo o forma), y iii) la suspensión en el tiempo de duración de la auditoría; sin embargo, estas bondades pueden jugar un papel en contra de los contribuyentes para fines prácticos.

En efecto, si bien evitan la determinación de un crédito fiscal, necesariamente el contribuyente se ve obligado a la autocorrección y al pago de aquellas observaciones que la fiscalizadora haya realizado durante la auditoría, es decir, necesariamente el arreglo con la autoridad que, en casi todos los supuestos, lleva implícita la obligación de pago; por tanto, los contribuyentes que acudan a un Acuerdo Conclusivo, deben tener presente que el tema central versará en una cuestión de fondo y no de forma, pues esta última no será trascendente una vez que se suscribe el mismo; por lo tanto, antes de acudir a este medio alternativo, el contribuyente debe ponderar la factibilidad en la suscripción de un acuerdo, o bien, la gravedad en una infracción de forma, que su trascendencia le pudiera dar un mayor beneficio con la interposición de un medio heterocompositivo de solución de controversia

—recurso de revocación o juicio de nulidad, también llamado juicio contencioso administrativo—.

En el tema del beneficio de 100% de las multas, éste sólo puede ser aplicado por única ocasión, lo cual limita en demasía el beneficio del Acuerdo Conclusivo, pues si consideramos que conforme al artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, la multa por omisión en el pago de contribuciones puede ser de 55% hasta 75%, respecto a la cantidad omitida; los montos finales pueden rebasar por mucho el importe histórico, pues a éste se adiciona una actualización y recargo. En ese sentido, a veces resulta más factible para el contribuyente, aceptar una autocorrección fuera de un acuerdo conclusivo que le permita la reducción de las multas en un tiempo más breve que durante la tramitación del acuerdo; pues el hecho de que se suspenda el ejercicio de las facultades de comprobación, no infiere que por ello también se suspendan la actualización y los recargos.

IV. Conclusiones

Primera.- Los medios de defensa fiscales tradicionales aunado al sistema burocrático de la Administración Pública, en específico de las autoridades fiscales, han generado una sobrecarga de trabajo en los tribunales e instancias administrativas encargadas de su resolución, por lo cual, se hizo necesaria la implementación de nuevos mecanismos para la solución de controversias o bien para la prevención de éstas en materia tributaria.

Segunda.- Como pudo constatarse, la figura de la queja o reclamación, a pesar de representar un instrumento valioso de carácter no jurisdiccional, era infructuoso; se afirma pues, que ante la rebeldía de la autoridad hacendaria para su aplicación, se trataba de letra muerta para el caso en concreto.

Tercera.- El apego estricto a los principios rectores de las contribuciones y a los derechos de los contribuyentes, es de difícil consecución, ya que, por una parte, no puede estarse a situaciones particulares; pero por otra, el abuso de la generalidad lleva a hablar de una universalidad, lo que puede redundar en un perjuicio al contribuyente, ya sea en su persona o en su patrimonio. En ese sentido, consideramos que la existencia de un organismo especializado garante de los derechos de los contribuyentes es un gran paso en la protección de éstos.

Es importante mencionar que algunos especialistas en el tema, al referirse a los derechos de los contribuyentes, estiman que puede ser tal su importancia que incluso se dé paso a una nueva generación de derechos; hasta el momento, es un tema poco estudiado que requiere de profundización para establecer los derechos de los contribuyentes de acuerdo a las categorías o regímenes bajo los que tributan los mexicanos y, en su caso, los extranjeros.

Cuarta.- La mediación en materia fiscal ha significado la ruptura del paradigma “ganar-perder” para convertirse en el “ganar-ganar”, entre autoridad y pagadores de impuestos, pues el que no se resuelvan los asuntos y que aumente el número de contribuyentes irregulares genera una pérdida de ingresos para la Federación. Por el contrario, negociando y conviniendo a través de los Acuerdos Conclusivos, el número de contribuyentes morosos o irregulares puede disminuir y acrecentar los ingresos federales; lo anterior, siempre y cuando no se caiga en la misma dinámica que ha entorpecido la impartición de justicia a través de los medios jurisdiccionales de defensa que describimos anteriormente.

Quinta.- Los Acuerdos Conclusivos han tenido buena aceptación por parte de los contribuyentes; sin embargo, y en relación con la conclusión anterior, desafortunadamente se siguen presentando inconvenientes de tiempo en su tramitación y suscripción final. En algunas ocasiones, la carga de trabajo de la Procuraduría no permite un estudio medular del problema; por lo que una propuesta es que la PRODECON crezca en la medida de su carga de trabajo; o en su caso, trate de erradicar el problema de origen, a través de la simplificación en el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Sexta.- En el trámite de los Acuerdos Conclusivos se debería prever en todo momento la condonación de multas, sin importar el número de veces que se acuda al mismo, pues el efecto sancionador de éstas puede verse subsanado a partir de la voluntad del contribuyente de buscar una solución antes que la controversia.

Séptima.- Si bien el acuerdo conclusivo ha surgido como un medio novedoso de solución de controversias en materia fiscal, en algunas ocasiones no resulta del todo conveniente para el contribuyente, pues su trámite suele ser tardado por la carga de trabajo de la PRODECON, por lo que una vez que el contribuyente acepta adoptar dicho Acuerdo, las cantidades a pagar llegan a excederse de manera considerable por la aplicación de la tasa de recargos; por ello, se propone la omisión o reducción en el porcentaje de la misma durante la depuración de este procedimiento ante la Procuraduría, pues la determinación de dichos recargos deriva de la falta de pago del tributo; sin embargo, cuando se está sujeto a este MASC, el tiempo de trámite es ajeno a la propia voluntad del contribuyente, no obstante, éste muestra su disposición para evitar la generación de cualquier conflicto con el recaudador de impuestos.

Fuentes de consulta

Bibliografía

- Álvarez Alcalá, Alil. *Lecciones de derecho fiscal*. 2ª ed. México, Oxford, 2015.
- Bernal Ladrón de Guevara, Diana Rosalía y Nava, Verónica. *Principales problemas de los contribuyentes en el acceso a la justicia fiscal*. México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014.
- Bernal Ladrón de Guevara, Diana Rosalía, Santos Flores, Israel; et. al., *Acuerdos Conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales*. México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014.
- Dorantes Tamayo, Luis Alfonso. *Teoría del proceso*. 8ª ed. México, Porrúa, 2002.
- García, Sergio y Morales, Julieta. *La reforma constitucional sobre derechos humanos*, México, Porrúa/UNAM, 2011.
- Gómez Lara, Cipriano. *Teoría general del proceso*. 10a. ed., México, Oxford, 2010.
- Navarrete, Víctor. “La reforma al artículo 17 Constitucional en materia de medios alternativos de solución de controversias: una respuesta atinada en la vida política jurídica de México del Siglo XXI”. En: *Acceso a la justicia alternativa. La reforma al artículo 17 Constitucional. Una visión en conjunto a los mecanismos alternativos de solución de controversias*. México, Porrúa, 2011.
- Orellana Wiarco, Octavio A. *Derecho procesal fiscal. guía de estudio*. México, Porrúa, 2007.
- Ortega Carreón, Carlos Alberto. *Derecho procesal fiscal*, México, Porrúa, 2007.
- Redorta, Josep. *Cómo analizar los conflictos: la tipología de conflictos como herramienta de mediación*. Madrid, Paidós, 2011.
- Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. 2ª. ed., México, Porrúa, 2012.

Hemerografía

- Bernal Ladrón de Guevara, Diana Rosalía. “Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la PRODECON (1ª parte)”. *Puntos finos*, octubre de 2011.
- Figueroa Díaz, Luis. “La enseñanza del derecho y los medios alternos de solución de controversias”, en *Alegatos*, núm. 73, México, septiembre/diciembre de 2010.

Medios electrónicos

- Boletín 052/2013. Acuerdos Conclusivos en auditorías e inmovilización de cuentas bancarias: temas que posicionan los derechos de los contribuyentes en la reforma fiscal presentada por el Ejecutivo. 9 de septiembre de 2013. Documento disponible en línea: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/bolitines_prensa/2013/Boletin52.pdf [18-02-2017].
- “Derechos Humanos de los Contribuyentes”, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Documento disponible en línea: [file:///C:/Users/Lorena%20isidoro/Downloads/DerechosHumanosdelosContribuyentes\(fac%C3%ADculo\).pdf](file:///C:/Users/Lorena%20isidoro/Downloads/DerechosHumanosdelosContribuyentes(fac%C3%ADculo).pdf) [20-012-2017]

Díaz, Luis Miguel. “¿Artículo 17 de la Constitución como opción al orden jurídico?”, En: *Anuario Mexicano de Derecho Internacional. Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, versión electrónica ISSN: 24487872. Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-internacional/article/view/304/532> [15-02-2017].

Fernández Ruíz, Jorge. En: “Derechos humanos y *Ombudsman* en México”. Artículo del Acervo electrónico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en línea: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/883/14.pdf> [20-02-2017].

¿Qué es PRODECON? —Historia. Página oficial de la Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes. <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia> [2-02-2017].

RAE. Voz: Conflicto. En línea: <http://dle.rae.es/?id=AGHyxGk> [15-02-2017].

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Texto vigente disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_240217.pdf.

Código Fiscal de la Federación. Texto vigente disponible en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_270117.pdf.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Texto vigente disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf.

Ley de Coordinación Fiscal. Texto vigente disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/31_180716.pdf.

Ley Federal de Derechos del Contribuyente. Texto vigente disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Texto vigente disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>.

Ley del Seguro Social. Texto vigente disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92_121115.pdf.

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Texto vigente disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/86_240117.pdf.

Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Texto vigente disponible en línea: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5346142&fecha=27/05/2014.

Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Distrito Federal. Texto vigente disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5403533&fecha=12/08/2015.